

WYROK
z dnia 31 maja 2010 r.
Sygn. akt U 4/09

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Wojciech Hermeliński – przewodniczący
Miroslaw Granat
Marek Kotlinowski – sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy, Ministra Pracy i Polityki Społecznej oraz Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 31 maja 2010 r., wniosku Rady Miejskiej Wodzisławia Śląskiego o zbadanie zgodności:

§ 5 ust. 3 i 4 w związku z § 4 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.) i z art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

1. § 5 ust. 3 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, z 2004 r. Nr 174, poz. 1811 oraz z 2009 r. Nr 71, poz. 617) jest zgodny 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 223, poz. 1463, Nr 227, poz. 1505 i Nr 237, poz. 1652, z 2009 r. Nr 6, poz. 33, Nr 97, poz. 802, Nr 98, poz. 817 i Nr 219, poz. 1706 oraz z 2010 r. Nr 28, poz. 146 i Nr 40, poz. 223) i z art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. § 5 ust. 4 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 jest niezgodny z art. 47 ust. 7 ustawy powołanej w punkcie 1, a przez to jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

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 i Nr

178, poz. 1375) **umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na zbędność wydania wyroku.**

UZASADNIENIE

I

1. Na podstawie wniosku z 20 stycznia 2009 r., uzupełnionego w piśmie z 2 marca 2009 r., Rada Miejska Wodzisławia Śląskiego (dalej: wnioskodawczyni) wystąpiła o stwierdzenie niezgodności § 5 ust. 3 i 4 w związku z § 4 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: zakwestionowane rozporządzenie) 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), a przez to z art. 92 ust. 1 Konstytucji. Zakwestionowane przepisy zostały, w ocenie wnioskodawczyni, wydane z przekroczeniem ustawowego upoważnienia zawartego w art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej. We wniosku zakwestionowano ponadto zgodność powołanych wyżej przepisów rozporządzenia z art. 21, art. 68, art. 70, art. 81, art. 241, art. 243, art. 245, art. 247-249, art. 254, art. 256 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa), z art. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, ze zm.; dalej: ustawa o opłatach) oraz z art. 32 Konstytucji.

2. W wyniku kontroli wstępnej Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania wnioskowi dalszego biegu w zakresie badania zgodności zaskarżonych przepisów z przepisami ordynacji podatkowej, ustawy o opłatach i art. 32 Konstytucji (zob. postanowienie z 2 czerwca 2009 r., sygn. Tw 2/09, OTK ZU nr 3/B/2009, poz. 153). Na powyższe postanowienie nie zostało wniesione zażalenie. Do rozpoznania merytorycznego skierowany został zarzut niezgodności § 5 ust. 3 i 4 w związku z § 4 pkt 2 zakwestionowanego rozporządzenia z art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej oraz z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

3. § 5 ust. 4 zakwestionowanego rozporządzenia przewiduje, że złożenie przez gminę korekty wniosku o zwrot kwoty utraconej z tytułu zwolnień zakładów pracy chronionej z podatków, o których mowa w art. 31 ust. 1 pkt 1 ustawy rehabilitacyjnej (od nieruchomości, rolnego i leśnego oraz z podatku od czynności cywilnoprawnych – jeżeli czynność dokonana przez zakład pracy chronionej pozostaje w bezpośrednim związku z prowadzeniem zakładu), po upływie terminu wskazanego w § 5 ust. 3 zakwestionowanego rozporządzenia, powoduje niezwiększenie kwoty rekompensaty. W ocenie wnioskodawczyni, taka regulacja narusza art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej, będący delegacją do wydania zakwestionowanego rozporządzenia, który nakazuje zrekompensować gminie utracone dochody bez żadnych ograniczeń, w tym także ograniczeń czasowych. Zakwestionowane przepisy zostały zatem wydane z przekroczeniem delegacji ustawowej. Tym samym naruszają także art. 92 ust. 1 Konstytucji.

3.1. Zgodnie z wyjaśnieniami wnioskodawczyni, na mocy art. 7 ust. 2 pkt 4 ustawy o opłatach zakłady pracy chronionej zostały zwolnione z podatku od nieruchomości.

Podatek ten, zgodnie z ustawą z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 203, poz. 1966, ze zm.; dalej: ustawa o dochodach j.s.t.), stanowi jedno ze źródeł dochodów własnych gminy. W celu zrekompensowania gminom dochodów utraconych z powyższego tytułu ustawodawca wprowadził w ustawie rehabilitacyjnej mechanizm polegający na tym, że środki Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (dalej: PFRON) przeznacza się również na zrekompensowanie gminom dochodów utraconych na skutek zastosowania ustawowych zwolnień wobec zakładów pracy chronionej w wysokości utraconych dochodów. Szczegółowe zasady obliczania i tryb przekazywania gminom dotacji celowej, rekompensującej utracone dochody, określone zostały w zakwestionowanym rozporządzeniu. Podstawą przekazania gminom kwoty rekompensującej utracone dochody są ich wnioski, składane do Prezesa PFRON w dwóch terminach – do 31 lipca roku podatkowego i do 25 marca roku następującego po roku podatkowym. Pierwszy z wniosków zawiera przewidywane roczne skutki zwolnień, drugi określa faktyczne skutki zwolnień. Wypłata kwot rekompensujących również następuje w dwóch terminach. Zgodnie z § 5 ust. 3 i 4 zakwestionowanego rozporządzenia gminie przysługuje prawo do złożenia korekty wniosku w terminie 14 dni od dnia wyjścia na jaw okoliczności uzasadniających złożenie korekty (nie później niż do 31 maja roku następującego po roku podatkowym). W wypadku niezłożenia korekty w tym terminie gmina traci prawo do rekompensaty.

3.2. W ocenie wnioskodawczyni, § 5 ust. 3 i 4 zakwestionowanego rozporządzenia określający termin, po upływie którego złożenie przez gminę korekty pozbawia ją prawa do zwiększenia kwoty rekompensującej, wykracza poza zakres delegacji przewidzianej w art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej. Art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej nakazuje bowiem zrekompensować gminom utracone dochody z tytułu zwolnień zakładów pracy chronionej z określonych podatków bez wprowadzania jakichkolwiek ograniczeń, w tym ograniczeń czasowych. Minister nie został zatem uprawniony do wprowadzenia terminu zawartego w § 5 ust. 3 i 4 zakwestionowanego rozporządzenia, który realnie ogranicza gminie możliwość uzyskania pełnej rekompensaty, gwarantowanej w art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej.

Tym samym zakwestionowane przepisy naruszają wyrażoną w art. 92 ust. 1 Konstytucji zasadę, że rozporządzenia są wydawane na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania.

4. W piśmie z 7 września 2009 r. stanowisko w niniejszej sprawie zajął Minister Pracy i Polityki Społecznej (dalej: minister).

Minister wyjaśnił, że przychodami PFRON są między innymi dotacje z budżetu państwa oraz inne dotacje i subwencje. PFRON otrzymuje dotacje celowe z budżetu państwa na sfinansowanie rekompensaty gminom dochodów utraconych na skutek zastosowania zwolnień zakładów pracy chronionej z niektórych podatków w wysokości 50% utraconych dochodów gmin. Środki przekazywane przez PFRON, będący jednym z państwowych funduszy celowych i jako taki współtworzący sektor finansów publicznych, podlegają dyscyplinie finansów publicznych. W razie ich niewykorzystania muszą być zwrócone w terminie określonym w ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104, ze zm.; obecnie ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., Dz. U. Nr 157, poz. 1240). PFRON jest zobowiązany między innymi do przekazania ministrowi finansów informacji o niezbędnych kwotach dotacji celowych na zrekompensowanie gminom utraconych dochodów z tytułu zwolnień zakładów pracy

chronionej z niektórych podatków. Jest to warunkiem otrzymania przez PFRON dotacji z budżetu państwa na ten cel.

Termin określony w § 5 ust. 3 zakwestionowanego rozporządzenia, zgodnie z wyjaśnieniami ministra, jest terminem umożliwiającym PFRON określenie realnej kwoty rekompensat dla gmin, przekazanie tych danych i tym samym zachowanie dyscypliny finansów publicznych, a co za tym idzie, planowanie i realizowanie budżetu państwa.

5. W piśmie z 3 marca 2010 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny. Prokurator wniósł o stwierdzenie niezgodności zakwestionowanych przepisów z art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej i z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

5.1. Prokurator przedstawił kontekst zaskarżonej regulacji, wskazując najpierw na źródła dochodów własnych gminy, wymienione w ustawie o dochodach j.s.t. Są nimi między innymi wpływy z podatków, w tym z podatków od nieruchomości. Ustawa rehabilitacyjna wprowadza w art. 31 ust. 1 zwolnienie zakładów pracy chronionej z określonych podatków i opłat, w tym z podatku od nieruchomości. Zwolnienie to wpływa na obniżenie dochodów własnych gminy, w związku z czym ustawodawca w art. 47 ust. 2 ustawy rehabilitacyjnej postanowił, że utracone przez gminę z tytułu ustawowych zwolnień dochody będą jej rekompensowane w pełnej wysokości ze środków PFRON. Środki te są przekazywane gminom przez PFRON w postaci dotacji celowej. Szczegółowe zasady obliczania i przekazywania gminom tej dotacji zostały określone w zakwestionowanym rozporządzeniu, wydanym na podstawie delegacji zawartej w art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej.

Prokurator przedstawił procedurę składania przez gminy wniosków o zwrot kwoty rekompensującej unormowaną w zakwestionowanym rozporządzeniu, w tym przewidzianą w przepisach będących przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie możliwość złożenia przez gminę korekty wniosku w nieprzekraczalnym terminie, którego uchybienie uniemożliwia zwiększenie rekompensaty o kwotę wskazaną w korekcie wniosku.

5.2. Prokurator podkreślił, że istotą niniejszej sprawy jest zarzut naruszenia konstytucyjnego systemu źródeł prawa ze względu na przekroczenie przez organ wydający rozporządzenie granic upoważnienia ustawowego. Przytoczył liczne wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące tego zagadnienia, zwracając uwagę na utrwalone w orzecnictwie stanowisko, że rozporządzenie ma wyłącznie charakter aktu wykonawczego wydawanego na podstawie ustawy i w celu jej wykonania.

Odnosząc się w tym kontekście do zarzutów sformułowanych we wniosku, Prokurator dokonał analizy przepisów ustawy rehabilitacyjnej pod kątem szczegółowości określenia w jej przepisach zasad, zgodnie z którymi ma zostać obliczona i przekazana gminom dotacja celowa rekompensująca dochody utracone wskutek ustawowych zwolnień określonych w art. 31 ust. 1 ustawy rehabilitacyjnej. Analiza wykazała, że ustawa rehabilitacyjna nie zawiera szczegółowej regulacji w powyższym zakresie. Z jej przepisów wynika, że jedynym warunkiem uzyskania rekompensaty jest utrata przez gminę dochodów na skutek zastosowania zwolnień podatkowych określonych w art. 31 ust. 1 pkt 1 ustawy rehabilitacyjnej. Ustawa rehabilitacyjna nie przewiduje również możliwości zrekompensowania gminie utraconych dochodów w kwocie innej aniżeli odpowiadająca ich pełnej wysokości. Ustawodawca nie przewidział także możliwości korygowania przez gminy wniosków dotyczących uzyskania dotacji celowej.

W ocenie Prokuratora, wprowadzenie w rozporządzeniu możliwości korekty przedmiotowego wniosku mieści się w ustawowym upoważnieniu, gdyż pozwala na dostosowanie wysokości kwoty dotacji celowej, która ma być przekazana gminie, do

wysokości faktycznie utraconych dochodów. Wątpliwości wzbudza natomiast postanowienie, zgodnie z którym skutkiem niezłożenia przez gminę w terminie określonym w § 5 ust. 3 zakwestionowanego rozporządzenia korekty wniosku o przekazanie kwoty rekompensującej utracone dochody jest definitywna utrata możliwości uzyskania przez gminę zwiększenia rekompensaty o kwotę określoną w korekcie. Zdaniem Prokuratora, akt wykonawczy pozbawia w ten sposób gminę możliwości uzyskania dotacji celowej w wysokości zagwarantowanej w ustawie rehabilitacyjnej.

5.3. Prokurator wskazał, że w upoważnieniu zawartym w art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej mowa jest o szczegółowych zasadach i trybie przekazywania dotacji celowej ze środków PFRON. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego jednoznacznie wynika, że zakres upoważnienia ustawowego do wydania aktu wykonawczego jest ustalany wskutek wykładni językowej i nie może być rozszerzany przez wykładnię funkcjonalną. Przepis ustanawiający takie upoważnienie musi być interpretowany dosłownie, przy zachowaniu wykładni literalnej, a jego interpretacja nie może prowadzić do objęcia zakresem upoważnienia materii w nim niewymienionych. Organ upoważniony do wydania rozporządzenia nie może uzupełniać nim przesłanek realizowania normy prawnej zawartej w przepisach ustawy, nawet jeśli upoważnienie jest niekompletne lub organ jest przekonany o celowości czy racjonalności zamieszczenia w akcie wykonawczym określonych rozwiązań.

Literalna wykładnia pojęć „zasada”, „szczegół” i „tryb” prowadzi do wniosku, że zakres upoważnienia zawartego w art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej obejmuje określenie w akcie wykonawczym dokładnych reguł obliczania wysokości dotacji celowej, o której mowa w art. 47 ust. 2 ustawy rehabilitacyjnej, oraz sposobu przekazywania gminom tej dotacji przez PFRON. Granice dopuszczalnej regulacji „zasad” obliczania wysokości dotacji determinowane są postanowieniami ustawy rehabilitacyjnej. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że w pojęciu „szczegółowych zasad” nie mieści się wydawanie regulacji o charakterze materialnoprawnym. Nie mogą one ponadto wprowadzać nowych, pozaustawowych kryteriów, od których uzależnione byłoby nabycie prawa. Określenie trybu postępowania, w tym wypadku przekazywania gminom dotacji, musi zaś być spójne z merytoryczną regulacją zawartą w akcie upoważniającym do wydania rozporządzenia.

Z normatywnej treści upoważnienia zawartego w art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej, jak i z jej art. 47 ust. 2 wynika, zdaniem Prokuratora, że przepisy wykonawcze mogą jedynie regulować formalne i techniczne instrumentarium, mające zapewnić realizację przez PFRON obowiązku zrekompensowania gminom pełnej wysokości dochodów utraconych w wyniku zastosowania zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 31 ust. 1 pkt 1 ustawy rehabilitacyjnej. W ocenie Prokuratora, wykładnia językowa art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej nie uprawnia do wniosku, że ministrowi właściwemu do spraw zabezpieczenia społecznego powierzono również regulację materii związanej z określeniem sytuacji przekazania gminie przez PFRON rekompensaty w wysokości nieodpowiadającej rzeczywiście utraconym dochodom, zwłaszcza w wysokości niższej aniżeli należąca z mocy ustawy. Tymczasem taki właśnie skutek wywołuje unormowanie zawarte w zakwestionowanych przepisach. W akcie wykonawczym został zatem wprowadzony warunek materialnoprawny, niezgany ustawie rehabilitacyjnej, od którego uzależnione zostało uzyskanie przez gminę pełnej rekompensaty utraconych dochodów. Zakwestionowane przepisy są sprzeczne z wytycznymi określonymi w art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej i wykraczają poza zakres delegacji zawartej w tym przepisie.

5.4. Prokurator Generalny podkreślił ponadto, że zajęte stanowisko dotyczy wyłącznie aspektu formalnego zagadnienia, a nie oceny unormowania przewidującego możliwość skorygowania w określonym terminie wniosku o przekazanie dotacji celowej i określonych konsekwencji niedochowania tego terminu. Przedmiotem niniejszej sprawy była bowiem nie treść zakwestionowanego unormowania, ale to, że znalazło się ono w akcie wykonawczym mimo braku należytego ustawowego umocowania.

Prokurator wyraził opinię, że istnieją niewątpliwe racje przemawiające za koniecznością uregulowania kwestii korygowania składanych przez gminy wniosków o przekazanie kwoty rekompensującej utracone dochody z tytułu zwolnień określonych w ustawie rehabilitacyjnej. Jednakże nawet przyjęcie, że ustawa rehabilitacyjna zawiera w tym względzie luki, nie uprawnia organu wydającego rozporządzenie do działania poza granicami upoważnienia zawartego w ustawie.

II

Na rozprawie 31 maja 2010 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska zajęte w pismach procesowych. Przedstawiciel Prokuratora Generalnego zwrócił dodatkowo uwagę na skutki ewentualnego stwierdzenia przez Trybunał niekonstytucyjności całego § 5 ust. 3 zakwestionowanego rozporządzenia. Zdaniem Prokuratora Generalnego, prawo do korekty wniosku wynika wprawdzie bezpośrednio z ustawy rehabilitacyjnej, niezależnie od przepisów rozporządzenia, jednak istnieje obawa, że uchylenie przepisu, w którym wprost mowa o prawie gminy do złożenia korekty wniosku, może budzić wątpliwości organów stosujących te przepisy, czy po wyroku Trybunału gmina ma nadal prawo do składania korekty.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje.

1. Przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie jest § 5 ust. 3 i 4 w związku z § 4 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: zakwestionowane rozporządzenie). Zgodnie z normą wynikającą z zaskarżonych przepisów gmina ma prawo do złożenia korekty wniosku o przekazanie kwoty rekompensującej utracone dochody z tytułu zwolnień określonych w ustawie 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) w terminie 14 dni od dnia wyjścia na jaw okoliczności uzasadniających złożenie korekty, nie później jednak niż do dnia 31 maja roku następującego po roku podatkowym, który to termin wskazany jest w § 4 pkt 2 zakwestionowanego rozporządzenia, pod sankcją – w razie niedochowania tego terminu – utraty możliwości zwiększenia kwoty rekompensującej.

Zdaniem Rady Miejskiej Wodzisławia Śląskiego (dalej: wnioskodawczyni), zaskarżone przepisy naruszają art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej, zawierający upoważnienia dla ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych, po zasięgnięciu opinii Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego, do określenia, w rozporządzeniu, szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom dotacji celowej, o której mowa w art. 47 ust. 2 ustawy rehabilitacyjnej, z uwzględnieniem

wniosków gmin zawierających dane o rocznych skutkach zastosowania zwolnień, o których mowa w art. 31 ust. 1 pkt 1 ustawy rehabilitacyjnej, mając na względzie zrekompensowanie gminom utraconych dochodów.

Naruszenie przez zakwestionowaną regulację przepisu upoważniającego pociąga za sobą, w ocenie wnioskodawczyni, jej niezgodność z art. 92 ust. 1 Konstytucji stanowiącym, że 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. Ocenę zarzutów wnioskodawczyni poprzedzić należy uwagą, że niektóre przepisy zakwestionowanego rozporządzenia były już przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z 30 kwietnia 2009 r., sygn. U 2/08 (OTK ZU nr 4/A/2009, poz. 56), Trybunał orzekł o nielegalności i niekonstytucyjności § 5 ust. 1 zakwestionowanego rozporządzenia. Kontrolowany przepis wprowadzał obowiązek zwrotu przez gminę kwoty rekompensującej utracone dochody z tytułu zwolnień przewidzianych w ustawie rehabilitacyjnej powiększonej o odsetki podatkowe w wypadku niezłożenia w terminie wniosku, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 2 zakwestionowanego rozporządzenia (tak zwanego wniosku rozliczeniowego). Trybunał uznał, że zawarcie w przepisach wykonawczych zawitego terminu, którego dochowanie jest nieprzewidzianym przez ustawodawcę warunkiem uzyskania rekompensaty, stanowi wykroczenie poza upoważnienie zawarte w art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej i tym samym narusza art. 92 ust. 1 Konstytucji. Trybunał stwierdził, że przekroczenie delegacji ustawowej wynika nie tyle z wyznaczenia gminom w zakwestionowanym rozporządzeniu pewnych „porządkowych” terminów składania wniosków, ile z nadania jednemu z nich materialnoprawnego charakteru i powiązania z jego niedotrzymaniem skutku w postaci utraty kwoty rekompensaty, a także koniecznością uiszczenia swoistej kary w postaci odsetek podatkowych.

3. W powołanym wyżej wyroku o sygn. U 2/08 Trybunał Konstytucyjny szczegółowo przedstawił ustawową konstrukcję zwolnień podatkowych dla zakładów pracy chronionej i zakładów aktywności zawodowej oraz sposób rekompensowania gminom utraty dochodów własnych z tego tytułu. Te ogólne rozważania znajdują pełne odniesienie do niniejszej sprawy, gdyż zakwestionowana norma również związana jest tymi kwestiami. Trybunał Konstytucyjny ograniczył się zatem do szczegółowego przedstawienia jedynie tych zagadnień, które ściśle dotyczą zaskarżonych przepisów.

3.1. Podmioty prowadzące zakłady pracy chronionej (lub zakłady aktywności zawodowej) zostały na mocy art. 31 ust. 1 ustawy rehabilitacyjnej zwolnione z niektórych podatków i opłat, między innymi z podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego oraz od czynności cywilnoprawnych, jeśli czynność pozostaje w bezpośrednim związku z prowadzeniem zakładu. Wpływy z tych podatków stanowią zaś, 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.), jedno ze źródeł dochodów własnych gmin. Oznacza to, że zwolnienie przez ustawodawcę zakładów pracy chronionej i zakładów aktywności zawodowej z niektórych podatków i opłat ma swoje konsekwencje w postaci zmniejszenia wysokości dochodów własnych gminy. Ustawodawca zdecydował w związku z tym o konieczności zrekompensowania gminom skutków tego zwolnienia. Normatywną podstawę rekompensaty stanowi art. 47 ust. 2 ustawy rehabilitacyjnej. Zgodnie z tym przepisem Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (dalej: PFRON)

przeznacza część swoich środków (pochodzących między innymi z wpłat pracodawców wynikających z ustawy rehabilitacyjnej, dobrowolnych wpłat pracodawców, dotacji z budżetu państwa oraz innych dotacji i subwencji) na zrekompensowanie gminom dochodów utraconych na skutek zastosowania zwolnień przewidzianych w ustawie rehabilitacyjnej. Zgodnie z założeniem ustawodawcy ta forma dotacji celowej ma zrekompensować gminom poniesioną stratę w pełnej wysokości utraconych dochodów (art. 47 ust. 2 *in fine* ustawy rehabilitacyjnej). Ustawa rehabilitacyjna nie zawiera szczegółowej regulacji tego mechanizmu. Zasady obliczania i tryb przekazywania gminom dotacji przekazane zostały do uregulowania ministrowi właściwemu do spraw zabezpieczenia społecznego we współpracy z dwoma innymi podmiotami w rozporządzeniu na podstawie delegacji zawartej w art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej. Zgodnie z wytycznymi określonymi w tym przepisie procedura ustalania wysokości i przekazywania dotacji powinna uwzględniać wnioski gmin, zawierające dane o rocznych skutkach zastosowania zwolnień, mając na względzie zrekompensowanie gminom utraconych dochodów.

3.2. W wykonaniu upoważnienia wynikającego z art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej minister gospodarki, pracy i polityki społecznej wydał zakwestionowane rozporządzenie, które określa szczegółowe zasady obliczania i tryb przekazywania gminom dotacji celowej ze środków PFRON na zrekompensowanie utraconych przez gminę dochodów na skutek zwolnień wynikających z ustawy rehabilitacyjnej. Regulacja zawarta w rozporządzeniu została dokładnie przedstawiona w wyroku o sygn. U 2/08, dlatego Trybunał obecnie ograniczył się do przedstawienia tych kwestii związanych z procedurą ustalania i przekazywania gminom kwoty rekompensaty, które są zasadnicze dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy.

Przekazywanie gminom kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu zwolnień (dochody utracone z tytułu zwolnień stanowią, zgodnie z definicją zawartą w § 1 ust. 2 pkt 2 zakwestionowanego rozporządzenia, kwoty wynikające ze zwolnień zakładów pracy chronionej i zakładów aktywności zawodowej z podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego i od czynności cywilnoprawnych) następuje na podstawie ich wniosków składanych dwukrotnie w odniesieniu do jednego roku podatkowego do Prezesa PFRON (§ 3 zakwestionowanego rozporządzenia). We wniosku składanym w terminie do 31 lipca roku podatkowego gmina ma obowiązek wykazać przewidywane roczne skutki zwolnień, według stanu na 30 czerwca roku podatkowego, za który sporządzany jest wniosek. W drugim wniosku, który należy złożyć do 25 marca roku następującego po roku podatkowym, gmina wykazuje natomiast faktyczne roczne skutki zwolnień, według stanu na 31 grudnia roku podatkowego, za który sporządzany jest wniosek. Prezes PFRON przekazuje gminom kwoty rekompensujące utracone dochody w dwóch transzach: do 15 października roku podatkowego – 50% kwot wykazanych we wniosku określającym przewidywane roczne skutki zwolnień oraz do 31 maja roku następującego po roku podatkowym – w wysokości kwot wykazanych we wniosku wskazującym faktyczne skutki zwolnień, pomniejszonej o kwoty już wypłacone (§ 4 zakwestionowanego rozporządzenia).

§ 5 ust. 3 zakwestionowanego rozporządzenia przewiduje możliwość złożenia przez gminę korekty wniosku, jeśli wyjdą na jaw okoliczności uzasadniające jej złożenie. Gmina jest zobowiązana złożyć korektę w terminie 14 dni od zaistnienia takich okoliczności, nie później niż przed upływem terminu, w którym następuje przekazanie gminom przez Prezesa PFRON drugiej transzy kwoty rekompensującej utracone dochody, czyli do 31 maja roku następującego po roku podatkowym. Złożenie korekty po upływie tego terminu nie powoduje zwiększenia kwoty rekompensującej (§ 5 ust. 4 zakwestionowanego

rozporządzenia). Regulacja zawarta w § 5 ust. 3 i 4 w związku z § 4 pkt 2 zakwestionowanego rozporządzenia stanowi przedmiot kontroli Trybunału w niniejszej sprawie.

4. Istotą sprawy jest zarzut naruszenia konstytucyjnego systemu źródeł prawa ze względu na przekroczenie przez podmiot upoważniony do wydania rozporządzenia granic upoważnienia ustawowego. Wzorcami kontroli wnioskodawczyni uczyniła art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej, zawierający upoważnienie do wydania rozporządzenia, oraz art. 92 ust. 1 Konstytucji, dotyczący treści ustawowych upoważnień, a także warunków wydawania aktów wykonawczych.

4.1. Problem przekroczenia przez autora rozporządzenia granic upoważnienia ustawowego był wielokrotnie przedmiotem zainteresowania Trybunału Konstytucyjnego i doczekał się gruntownej analizy w licznych orzeczeniach (przykładowo w wyrokach z: 4 listopada 1997 r., sygn. U 3/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 40; 16 lutego 1999 r., sygn. SK 11/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 22; 5 października 1999 r., sygn. U 4/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 118; 26 października 1999 r., sygn. K 12/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 120; 29 maja 2002 r., sygn. P 1/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 36; 16 stycznia 2007 r., sygn. U 5/06, OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 3; 30 kwietnia 2009 r., sygn. U 2/08, *op. cit.*). Ze względu na bogaty dorobek orzeczniczy w tym zakresie zbędne jest przedstawianie go w całości. Na potrzeby niniejszej sprawy Trybunał ograniczył się zatem do wskazania najistotniejszych kwestii, mających zasadnicze znaczenie dla jej rozstrzygnięcia.

Rozporządzenie jest aktem prawnym wydawanym w celu wykonania ustawy i na podstawie udzielonych w niej upoważnień. Konstrukcję rozporządzenia jako aktu wykonawczego do ustawy determinują zatem trzy warunki. Po pierwsze, rozporządzenie musi być wydane na podstawie wyraźnego (nieopartego tylko na domniemaniu ani na wykładni celowościowej), szczegółowego upoważnienia ustawy w zakresie określonym w upoważnieniu. Po drugie, musi być wydane w granicach udzielonego przez ustawodawcę upoważnienia, w celu wykonania ustawy. Po trzecie, rozporządzenie nie może być sprzeczne z normami Konstytucji, aktem ustawodawczym, na podstawie którego zostało wydane, a także ze wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi, które w sposób bezpośredni regulują materie będące przedmiotem rozporządzenia. Innymi słowy, warunki powyższe oznaczają zakaz wydawania rozporządzeń bez upoważnienia ustawowego, niebędących aktami wykonującymi ustawę oraz sprzecznych z Konstytucją i obowiązującymi ustawami. Naruszenie choćby jednego z tych warunków może powodować zarzut niezgodności rozporządzenia z ustawą.

W szczególności brak stanowiska ustawodawcy w danej sprawie, przejawiający się w braku lub choćby tylko nieprecyzyjności upoważnienia, musi być interpretowany jako nieudzielenie kompetencji normodawczej w danym zakresie. Oznacza to, że rozporządzenie – jako wydane na podstawie ściśle określonego upoważnienia ustawowego – nie może dowolnie modyfikować ani uzupełniać upoważnienia. Odstępstwa od treści upoważnienia nie mogą być usprawiedliwione względami praktycznymi ani potrzebami związanymi z rozstrzyganiem konkretnych problemów prawnych. Rozporządzenie nie jest bowiem aktem normatywnym samoistnym, lecz jego zadaniem jest wykonywanie ustawy, nie zaś jej modyfikowanie, uzupełnianie czy powtarzanie jej postanowień. Istnieje zatem funkcjonalny związek między ustawą a wydawanym z jej upoważnienia aktem wykonawczym.

4.2. Z drugiej strony, ustawodawca ma obowiązek odpowiedniego konstruowania upoważnień ustawowych, tak, aby miały one szczegółowy charakter pod względem

podmiotowym (określały organ właściwy do wydania rozporządzenia), przedmiotowym (określały zakres spraw przekazanych do uregulowania) oraz treściowym (określały wytyczne dotyczące treści aktu, czyli sposób, w jaki dana materia powinna być uregulowana). Jeśli chodzi o wytyczne, to nie muszą być zawarte bezpośrednio w przepisie formułującym upoważnienie, lecz mogą być zamieszczone w innych przepisach ustawy, pod warunkiem, że da się precyzyjnie zrekonstruować ich treść. Całkowity brak wytycznych przesądza o niekonstytucyjności upoważnienia.

4.3. Powyższe pokazuje, że wzajemne relacje między ustawą a rozporządzeniem oparte są zawsze na założeniu, iż akt wykonawczy konkretyzuje przepisy ustawy. Wolą ustawodawcy było zwiększenie rygoryzmu odnoszącego się do bezpośrednio związku między macierzystą ustawą i rozporządzeniem wykonawczym. Art. 92 Konstytucji nakłada na ustawodawcę zwykłego obowiązek precyzyjnego i szczegółowego formułowania zakresu delegacji, a na organy upoważnione do wydawania rozporządzeń – obowiązek ścisłego wykonywania delegacji. Tym samym akt wykonawczy jest ściśle związany z wolą ustawodawcy, wyrażoną w delegacji ustawowej. Wynika z tego bezwzględny zakaz modyfikowania czy uzupełniania upoważnienia w trakcie jego wykonywania, nawet jeśli może się to wydawać z jakiegokolwiek punktu widzenia celowe. Przepisy wykonawcze muszą pozostawać w związku merytorycznym i funkcjonalnym w stosunku do rozwiązań ustawowych, ponieważ tylko w ten sposób mogą być wyznaczone granice, w jakich powinna mieścić się regulacja zawarta w przepisach wykonawczych.

5. Biorąc pod uwagę dokonaną wyżej analizę, Trybunał dokonał oceny zarzutu sformułowanego na gruncie niniejszej sprawy. Zaskarżone § 5 ust. 3 i 4 w związku z § 4 pkt 2 rozporządzenia normują trzy kwestie: uprawnienie gmin do składania korekt wniosków o przekazanie kwoty rekompensującej utracone dochody z tytułu zwolnień określonych w ustawie rehabilitacyjnej, termin do złożenia korekt oraz skutek niedochowania tego terminu w postaci utraty przez gminę prawa do rekompensaty. Kontrola konstytucyjności sprowadzała się do odpowiedzi na pytanie, czy dopuszczalne było, w świetle delegacji ustawowej zawartej w ustawie rehabilitacyjnej, uregulowanie tych kwestii w akcie wykonawczym.

5.1. Jak już zostało stwierdzone, ustawa rehabilitacyjna nie ustanawia żadnych szczególnych warunków, od których spełnienia uzależniałaby otrzymanie przez gminę kwoty rekompensującej utracone przez nią dochody w wyniku zwolnień podatkowych zakładów pracy chronionej i zakładów aktywności zawodowej. W art. 47 ust. 2 ustawy rehabilitacyjnej zostało natomiast wyraźnie przesądzone, że rekompensata następuje „w wysokości utraconych dochodów”. Upoważnienie zawarte w art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej przekazuje „szczegółowe zasady obliczania i tryb przekazywania gminom dotacji celowej” do określenia właściwemu ministrowi w rozporządzeniu. Delegacja zawiera wytyczne, by stało się to z uwzględnieniem wniosków gmin, zawierających dane o rocznych skutkach zastosowania zwolnienia podatkowego, mając na względzie zrekompensowanie gminom utraconych dochodów. Należy zatem stwierdzić, że celem ustawodawcy było pełne zrekompensowanie gminom dochodów, które utraciły w wyniku zwolnień przewidzianych w ustawie rehabilitacyjnej, w wysokości równej utraconym dochodom. Ustawodawca nie przewidział żadnych dodatkowych warunków wymaganych do uzyskania rekompensaty ani okoliczności, w wyniku których gmina traciłaby to prawo.

5.2. Mając na uwadze cel przepisów ustawy rehabilitacyjnej, przewidujących rekompensatę utraconych przez gminy dochodów w pełnej wysokości, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że norma wyrażona w § 5 ust. 3 *in principio* zakwestionowanego

rozporządzenia realizuje ten cel. Przyznaje ona bowiem gminom uprawnienie do złożenia korekty wniosku w sytuacji, gdy po złożeniu wniosków o przekazanie kwoty rekompensującej wyjdą na jaw okoliczności uzasadniające korektę. Innymi słowy, jeśli okaże się, że utracone przez gminę dochody były wyższe niż wskazane w już złożonych wnioskach, ma ona możliwość ubiegania się o zwiększenie kwoty rekompensaty. Dzięki temu kwota dotacji przekazana gminie będzie rzeczywiście odpowiadała pełnej wysokości utraconych dochodów w danym roku podatkowym. Jeśli chodzi o wyznaczenie gminom pewnych terminów składania korekty wniosków, to należy uznać, że terminy te, jako takie, mają charakter wyłącznie porządkowy i samo ich ustanowienie w rozporządzeniu nie narusza powołanych we wniosku wzorców kontroli.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził zatem, że § 5 ust. 3 zakwestionowanego rozporządzenia jest zgodny z art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej oraz jest zgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

5.3. Natomiast nadanie w § 5 ust. 4 zakwestionowanego rozporządzenia jednemu z terminów wskazanych w § 5 ust. 3 charakteru materialnoprawnego, nieprzewidzianego w ustawie rehabilitacyjnej, którego dochowanie – czyli złożenie przed jego upływem korekty wniosku – jest nieprzewidzianym przez ustawodawcę warunkiem uzyskania rekompensaty, stanowi wykroczenie poza zakres upoważnienia zawartego w art. 47 ust. 7 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że organ upoważniony do wydania aktu wykonawczego nie może uzupełniać tym aktem przesłanek realizowania normy prawnej zawartej w ustawie. W szczególności takiego działania organu nie usprawiedliwia posłużenie się przez ustawodawcę w delegacji formułą upoważniającą do określenia „szczegółowych zasad i trybu”. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego „szczegółowe zasady” nie mogą wprowadzać nowych (pozaustawowych) kryteriów, od których uzależnione jest nabycie prawa (zob. orzeczenie z 23 października 1995 r., sygn. K 4/95, OTK ZU nr 2/1995, poz. 11). Nie mogą również ustanawiać terminów o charakterze materialnoprawnym (wyrok z 29 czerwca 2004 r., sygn. U 1/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 60). Nawet jeśli organ wykonawczy przekonany jest o celowości czy racjonalności zamieszczenia w rozporządzeniu pewnych postanowień, nie uprawnia go to do uzupełniania czy modyfikowania normy ustawowej.

W tym świetle nadanie w § 5 ust. 4 zakwestionowanego rozporządzenia materialnoprawnego charakteru jednemu z terminów do składania korekty wniosku stanowi wykroczenie poza materię przekazaną do uregulowania w akcie wykonawczym. Prowadzi to bowiem do ustanowienia w akcie wykonawczym nowego warunku, nieprzewidzianego w ustawie rehabilitacyjnej, będącej podstawą do jego wydania, od którego spełnienia uzależnione jest skorzystanie przez gminę z dobrodziejstwa ustawy. Tym samym akt wykonawczy, który powinien regulować jedynie kwestie formalne związane z ustaleniem wysokości dotacji i procedurą jej przekazania gminom, istotą prawa do rekompensaty czyni warunki jego realizacji, nie zaś samo uprawnienie. Odbywa się to wbrew intencjom ustawodawcy, który istotą przepisów ustawy rehabilitacyjnej ustanowił prawo do rekompensaty w pełnej wysokości dochodów utraconych przez gminy, nie zaś sposób realizacji tego prawa. § 5 ust. 4 zakwestionowanego rozporządzenia nie tylko zmienia cel ustawy, lecz także prowadzi do utraty prawa do rekompensaty w pełnej wysokości utraconych przez gminę dochodów, co jest sprzeczne z regulacjami ustawy rehabilitacyjnej.

§ 5 ust. 4 zakwestionowanego rozporządzenia jest więc niezgodny z art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej, a przez to narusza także art. 92 ust. 1 Konstytucji.

5.4. Stwierdzając nielegalność i niekonstytucyjność § 5 ust. 4 zakwestionowanego rozporządzenia, Trybunał Konstytucyjny uznał za zbędne orzekanie o tym przepisie w związku z § 4 pkt 2 zakwestionowanego rozporządzenia, jak zostało to ujęte w *petitum* wniosku. § 4 pkt 2 zakwestionowanego rozporządzenia określa drugi termin, w którym Prezes PFRON zobowiązany jest do przekazania gminom kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu zwolnień. Sprzeczność § 5 ust. 4 zakwestionowanego rozporządzenia z powołanymi wzorcami kontroli nie jest jednak związana z wyznaczeniem Prezesowi PFRON terminu do przekazania gminom części dotacji. Z tego powodu postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu ze względu na zbędność orzekania (art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.).

6. Na koniec należy podkreślić, że Trybunał nie oceniał w niniejszej sprawie treści zaskarżonego unormowania, przewidującego określone konsekwencje niedochowania terminu do złożenia korekty wniosku, ani też celowości czy potrzeby jego istnienia. Rozstrzygnięcie Trybunału dotyczyło wyłącznie aspektu formalnego i sprowadzało się do oceny, czy zakwestionowane unormowanie mogło znaleźć się w akcie wykonawczym, mimo braku należytego ustawowego umocowania. Do ustawodawcy należy zaś ocena konieczności i celowości wprowadzenia określonego terminu i powiązania z jego niedochowaniem negatywnych skutków dla gmin. Ocena ta musi uwzględniać, między innymi skalę zjawiska, stopień dolegliwości dla gmin, a także procedury budżetowe i związane z nimi ograniczenia terminowe. Z wyjaśnień pełnomocnika Ministra Pracy i Polityki Społecznej przedstawionych na rozprawie wynika, że trwają prace nad projektem nowelizacji ustawy rehabilitacyjnej, dotyczące, między innymi przeniesienia materialnoprawnych terminów z zakwestionowanego rozporządzenia do ustawy. Jest to zatem okazja do analizy dotychczasowych rozwiązań, zwłaszcza pod kątem ich spójności systemowej, szczególnie z regulacją dotyczącą terminów składania korekt deklaracji podatkowych przez podatników prowadzących zakłady pracy chronionej.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.