

95/7/A/2013

WYROK

z dnia 26 września 2013 r.

Sygn. akt K 22/12*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Maria Gintowt-Jankowicz – przewodniczący

Mirosław Granat – sprawozdawca

Leon Kieres

Andrzej Wróbel

Marek Zubik,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 26 września 2013 r., wniosku Rady Miasta Kołobrzeg o zbadanie zgodności:

art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, ze zm.), w brzmieniu nadanym przez art. 133 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. Nr 112, poz. 654, ze zm.), z art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 15 ust. 1 i 2 oraz art. 16 ust. 2 Konstytucji w związku z art. 9 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, sporządzonej w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607),

o r z e k a:

Art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, Nr 96, poz. 620, Nr 225, poz. 1461 i Nr 226, poz. 1475 oraz z 2011 r. Nr 102, poz. 584, Nr 112, poz. 654, Nr 171, poz. 1016 i Nr 232, poz. 1378):

a) jest zgodny z art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 16 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w związku z art. 9 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, sporządzonej w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 oraz z 2006 r. Nr 154, poz. 1107),

b) nie jest niezgodny z art. 15 ust. 1 i 2 Konstytucji.

UZASADNIENIE

I

* Sentencja została ogłoszona dnia 7 października 2013 r. w Dz. U. poz. 1185.

1. Rada Miasta Kołobrzeg (dalej: wnioskodawca) wystąpiła 16 lutego 2012 r. z wnioskiem o stwierdzenie niezgodności art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, ze zm.; dalej: ustawa o podatkach i opłatach lokalnych lub u.p.o.l.), w brzmieniu nadanym przez art. 133 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. Nr 112, poz. 654, ze zm.; dalej: ustawa o działalności leczniczej lub u.d.l.), z art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 15 ust. 1 i 2 oraz art. 16 ust. 2 Konstytucji w związku z art. 9 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, sporządzonej w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607; dalej: EKSL).

1.1. Wnioskodawca jako przedmiot kontroli wskazał art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l., który to przepis określa maksymalną stawkę podatku od nieruchomości, określaną w drodze uchwały przez radę gminy, dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą polegającą na udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Treść tego przepisu została zmieniona przez art. 1 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 225, poz. 1461) oraz art. 133 u.d.l., zaś znowelizowana wersja jest przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Powyższe nowelizacje wprowadziły dwie zmiany w treści art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. Pierwsza, nazwana zmianą o charakterze kwotowym, polegała na podwyższeniu maksymalnej rocznej stawki podatku od nieruchomości. Druga, nazwana zmianą o charakterze merytorycznym, polegała na innym określeniu katalogu nieruchomości, które mogą korzystać z preferencyjnej maksymalnej rocznej stawki podatku od nieruchomości.

Wnioskodawca zakwestionował treść art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu nadanym przez art. 133 ustawy o działalności leczniczej ze względu na zmianę o charakterze merytorycznym.

1.2. Wnioskodawca przypominał treść art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. w brzmieniu sprzed obydwu nowelizacji. Zwrócił uwagę na sformułowanie „budynków lub ich części (...) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych”. W jego ocenie, przy takiej treści przepisu, preferencyjna stawka podatku od nieruchomości miała zastosowanie wyłącznie do tych budynków lub ich części, które były zajęte faktycznie na działalność polegającą na udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Wyłączone ze stosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości były pomieszczenia pomocnicze, na przykład przeznaczone na udzielanie świadczeń pacjentom w zakresie wyżywienia czy też prowadzenie działalności hotelowej.

Z kolei w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. w brzmieniu nadanym przez art. 133 u.d.l. znalazło się sformułowanie „budynków lub ich części (...) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń (...)”. Zdaniem wnioskodawcy, w takiej wersji przepisu, preferencyjna stawka podatku od nieruchomości dotyczy nie tylko budynków lub ich części, które są faktycznie zajęte na działalność polegającą na udzielaniu świadczeń zdrowotnych, ale również tych budynków lub ich części, które mają jedynie pośredni związek z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, na przykład pomieszczeń restauracyjnych, pokoi hotelowych, pomieszczeń kuchennych, recepcji sanatoryjnych, kotłowni.

1.3. Art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. w brzmieniu wynikającym z art. 133 u.d.l., rozszerza grupę beneficjentów preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości. Zmiana taka, w wypadku gmin uzdrowiskowych, które mają dodatkowe zadania własne określone w art. 46 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz. U. z 2012 r. poz.

651, ze zm.; dalej: ustawa o lecznictwie uzdrowiskowym), rodzi po stronie każdej takiej gminy „poważne ryzyko związane ze znacznym uszczupleniem jej wpływów z dochodów własnych w postaci wpływów z podatku [od] nieruchomości”.

1.4. Zdaniem wnioskodawcy, nowe brzmienie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l., z uwagi na skutki finansowe w postaci uszczuplenia wpływów środków finansowych z danin z tytułu podatku od nieruchomości, przy braku rozwiązań legislacyjnych odejmujących gminom uzdrowiskowym część zadań własnych, których wykonywanie przez te gminy jest obligatoryjne, stanowi naruszenie zasady adekwatności wyrażonej w art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji oraz w art. 9 ust. 1-3 EKSŁ, przy jednoczesnym naruszeniu norm gwarancyjnych dla gmin uzdrowiskowych jako jednostek samorządu terytorialnego, ujętych w art. 15 ust. 1 i 2 oraz art. 16 ust. 2 Konstytucji, w zakresie należytego (wystarczającego) finansowania nałożonych na nie zadań własnych.

1.5. W ocenie wnioskodawcy, rozszerzenie zakresu sytuacji stosowania preferencyjnej stawki podatkowej, przy jednoczesnym braku modyfikacji zakresu zadań własnych gmin uzdrowiskowych bądź zapewnienia im innego źródła finansowania celem uzupełnienia niedoboru środków, stanowi naruszenie gwarancji samodzielności finansowej gminy jako jednostki samorządu terytorialnego, która jest jednym z głównych atrybutów ich samodzielności, a jest ujęta w art. 15 ust. 1 i 2 oraz art. 16 ust. 2 Konstytucji, powołanych jako wzorce kontroli.

Jednostki samorządu terytorialnego muszą być wyposażone w określoną samodzielność, która ma również swój wymiar finansowy. W tym zakresie oznacza ona konieczność zapewnienia środków (dochodów) proporcjonalnych do osiągnięcia postawionych celów, pozwalających na realizację powierzonych zadań publicznych.

Nowe brzmienie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zdaniem wnioskodawcy, narusza samodzielność finansową gmin, albowiem nie zapewnia tym jednostkom samorządu terytorialnego odpowiednich zasobów finansowych na realizację powierzonych zadań, przez uszczuplenie wpływów z tytułu podatku od nieruchomości.

1.6. Art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji, wskazany jako wzorzec kontroli, zawiera gwarancje dla jednostek samorządu terytorialnego w postaci wyposażenia w odpowiednie dochody, proporcjonalne do potrzeb wyznaczonych przez zakres zadań rzeczowych (własnych lub zleconych). Wyrażona w ten sposób zasada adekwatności odnosi się do trzech aspektów samodzielności finansowej gminy: dochodowego, wydatkowego i realizowania gospodarki budżetowej. Wielkość udziału w dochodach jednostki samorządu terytorialnego jest powiązana z rozmiarami zadań realizowanych przez gminy, zaś na ustawodawcę nałożony jest obowiązek wprowadzenia regulacji prawnych zapewniających gminom rzeczywiste, a nie tylko pozorne, dochody własne, umożliwiające sfinansowanie powierzonych zadań.

W ocenie wnioskodawcy, naruszeniem standardu wynikającego z art. 167 ust. 4 Konstytucji jest przydzielenie jednostce samorządu terytorialnego nowych zadań bez zapewnienia nowych dochodów publicznych lub bez zwiększenia wydajności fiskalnej już istniejących dochodów publicznych. A *contrario*, naruszeniem takim jest również zmniejszenie wydajności fiskalnej już istniejących źródeł finansowania jednostki samorządu terytorialnego, bez eliminacji lub ograniczenia powierzonych jej zadań.

Jednostki samorządu terytorialnego mają roszczenie do państwa o wyposażenie ich w zasoby finansowe umożliwiające realizację powierzonych im zadań. Zasoby te stanowią zaś element władztwa dochodowego, będącego gwarancją samodzielności

finansowej samorządu terytorialnego.

1.7. Z art. 9 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 EKSL, wskazanych jako wzorce kontroli, wynika, że społeczności lokalne, a zatem i gmina, mają prawo, w ramach narodowej polityki gospodarczej, do posiadania własnych, wystarczających zasobów finansowych, którymi mogą swobodnie dysponować w ramach wykonywania swoich uprawnień. Powinny to być zarówno własne dochody, jak i inne środki finansowe, które mają gwarantować realizację wydatków dokonywanych przez gminy. Tym samym możliwe jest sformułowanie roszczenia jednostki samorządu terytorialnego o wyposażenie w zasoby finansowe umożliwiające realizację zadań.

Z powyższych przepisów EKSL wynika zasada odpowiedniości zasobów finansowych, wedle której powinny być zachowane właściwe relacje między wysokością zasobów finansowych jednostek samorządu terytorialnego a zakresem wykonywanych przez nie uprawnień. Tym samym ustawodawca krajowy jest zobowiązany do dostosowania środków finansowych przeznaczonych dla jednostki samorządu terytorialnego odpowiednio do jej zadań i ich prawidłowego zabezpieczenia.

1.8. Wnioskodawca wskazał, że dla pokrycia istniejącego deficytu budżetowego miasto Kołobrzeg, m.in. w związku z niedoborem dochodów spowodowanym nowelizacją art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l., zaciągnęło kredyt uzupełniający w wysokości 4 000 000 zł. Jednocześnie wnioskodawca wyliczył, że rzeczywista wysokość utraconych dochodów przez miasto Kołobrzeg w związku z obowiązywaniem kwestionowanego przepisu w brzmieniu nadanym przez art. 133 u.d.l. wyniosła w 2011 r. 1 470 365 zł. Z uwagi jednak na ciągle składane przez podatników korekty deklaracji podatkowych hipotetyczna wysokość utraconych dochodów wynosi 1 733 852 zł.

1.9. Wnioskodawca, mając na uwadze skutki finansowe związane z ewentualnym wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego stwierdzającym niezgodność z powołanymi wzorcami kontroli art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w brzmieniu nadanym przez art. 133 ustawy o działalności leczniczej, opowiedział się za określeniem terminu utraty mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu po upływie 12 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 11 października 2012 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w brzmieniu nadanym przez art. 133 ustawy o działalności leczniczej, jest zgodny z art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 15 ust. 1 i 2 oraz art. 16 ust. 2 Konstytucji w związku z art. 9 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 EKSL.

2.1. W ocenie Marszałka Sejmu, wnioskodawca ma legitymację do złożenia wniosku w tej sprawie. Rada Miasta Kołobrzeg jest bowiem organem stanowiącym gminy i działała na podstawie uchwały nr XIII/164/11 z 17 listopada 2011 r. Z kolei art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych reguluje wysokość maksymalnej stawki podatku od nieruchomości, stanowiącego jeden z dochodów własnych gminy i ustalanego przez radę gminy w drodze uchwały, w związku z czym kwestionowany przepis pozostaje w ścisłym związku z realizacją kompetencji wnioskodawcy.

2.2. Marszałek Sejmu przypomniał, że przyczyną wprowadzenia w 2002 r. preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych” było ukształtowanie się w

orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowiska, że zakłady opieki zdrowotnej są podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą, zaś proponowana wówczas zmiana uwzględniała wnioski zarówno tych podmiotów, jak i gmin. Wprowadzeniu preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości towarzyszyły równoległe zmiany, których celem było wzmocnienie niezależności finansowej gmin oraz zwiększenie ich dochodów własnych.

2.2.1. Preferencyjna stawka podatku od nieruchomości, określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym w latach 2003-2010, dotyczyła tych budynków lub ich części, które były „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych”. Na gruncie tego przepisu ukształtowała się linia orzecznicza, wedle której pod pojęciem „zajęcia” rozumiano jedynie faktyczne i bezpośrednie wykorzystywanie nieruchomości na udzielanie świadczeń zdrowotnych, zaś preferencyjna stawka podatkowa nie mogła być stosowana na przykład w odniesieniu do świadczeń w zakresie wyżywienia lub zakwaterowania, bowiem nie stanowiły one udzielania świadczeń zdrowotnych. W ocenie Marszałka Sejmu, powyższa wykładnia art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym w latach 2003-2010, prezentowana w orzecznictwie sądów administracyjnych, nie znajdowała racjonalnego uzasadnienia, odbiegała od pierwotnej intencji parlamentu w tym zakresie i została poddana krytyce w piśmiennictwie.

2.2.2. Zmiana treści art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l., dokonana przez art. 1 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 225, poz. 1461), zgodnie z którą preferencyjna stawka podatku od nieruchomości dotyczyć miała budynków lub ich części „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń”, zmierzała do usunięcia istniejących wątpliwości interpretacyjnych i jej celem było „umożliwienie stosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości od budynków przeznaczonych do świadczenia usług zdrowotnych zgodnie z intencją ustawodawcy” (druk sejmowy nr 2876/VI kadencja).

2.2.3. Zmiana art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dokonana przez art. 133 u.d.l., polegająca na zdefiniowaniu pojęcia „świadczeń zdrowotnych” przez odwołanie się do przepisów ustawy o działalności leczniczej, miała jedynie charakter doprecyzowujący i potwierdzała wolę ustawodawcy objęcia „preferencyjną” stawką podatku od nieruchomości budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, czyli powierzchnie zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio związane z udzielaniem tych świadczeń (por. druk sejmowy nr 3489/VI kadencja).

2.3. Marszałek Sejmu zajął stanowisko, że wniosek w niniejszej sprawie należy rozpatrywać w dwóch płaszczyznach. Pierwsza to normatywne podstawy swobody regulacyjnej ustawodawcy w odniesieniu do danin publicznych stanowiących dochody własne gminy. Druga to zbadanie konsekwencji analizowanej decyzji ustawodawcy dla sytuacji finansowej gmin.

2.3.1. W konstrukcji każdego podatku istotną rolę ekonomiczną pełnią przyznane przez ustawodawcę preferencje podatkowe, skutkujące obniżeniem zobowiązania podatkowego. Stanowią one realizację określonej polityki państwa w dziedzinie społeczno-ekonomicznej, w tym także w zakresie dążenia do wsparcia określonych sektorów działalności gospodarczej. Ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym, a za swoje decyzje ponosi odpowiedzialność polityczną.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego ustawodawca ma w

dziedzinie systemu podatkowego dużą swobodę wyboru różnego rodzaju konstrukcji zobowiązań podatkowych, szczególnie w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych. Niemniej jednak swoboda ta nie może być absolutyzowana i przekształcać się w dowolność, a ustawodawca winien się kierować celami społeczno-gospodarczymi.

2.3.2. Preferencja podatkowa określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. została wprowadzona ze względów społecznych, bowiem objęte nią obiekty budowlane służą ogółowi społeczeństwa; wykonywanie świadczeń zdrowotnych stanowi działalność w oczywistym stopniu użyteczności publicznej i minimalizacja kosztów ich realizacji jest ze wszech miar społecznie uzasadniona. Ponadto rozwiązanie takie ma również oparcie w art. 68 Konstytucji.

W związku z powyższym analizowana preferencja podatkowa znajduje racjonalne podstawy w celu regulacji. Nieuprawniona jest teza o naruszeniu zasady samodzielności finansowej gminy. Zdaniem Marszałka Sejmiku nakaz odpowiedniego wyposażenia samorządów w dochody własne można traktować jako prawnopolityczny postulat pod adresem ustawodawcy i dyrektywę prakseologiczną, a nie bezwzględną zasadę rangi konstytucyjnej znajdującą umocowanie w przepisach powołanych przez wnioskodawcę.

2.4. Marszałek Sejmiku zwrócił uwagę, że podatek od nieruchomości jest jednym z najważniejszych podatków lokalnych z punktu widzenia wydajności fiskalnej, nie jest jednak jedynym źródłem dochodów jednostek samorządu terytorialnego, które są wyliczone w art. 3 i art. 4 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526, ze zm.; dalej: ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego).

2.4.1. W odniesieniu do gmin uzdrowiskowych, Marszałek Sejmiku zwrócił uwagę na ich specyfikę finansową. Zauważył jednak, że od 2003 r. podwyższono dwukrotnie maksymalną stawkę opłaty miejscowej w miejscowościach uzdrowiskowych, zaś w 2005 r. wyodrębniono w systemie opłaty miejscowej opłatę uzdrowiskową. Chociaż ustawodawca na podstawie ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym nałożył na gminy uzdrowiskowe dodatkowe zadania własne związane z zachowaniem funkcji leczniczych uzdrowiska, to równocześnie wyposażył je w odpowiednie środki finansowe w postaci dotacji z budżetu państwa w wysokości równej wpływom z tytułu opłaty uzdrowiskowej pobranej w uzdrowisku w roku poprzedzającym rok bazowy.

2.4.2. Preferencyjna stawka podatku od nieruchomości dotyczy obiektów zlokalizowanych w każdej gminie, zaś instrumenty rekompensujące (opłata i dotacja uzdrowiskowa) przysługują wyłącznie gminom uzdrowiskowym. W związku z tym samo nałożenie na gminy uzdrowiskowe dodatkowych zadań nie może stanowić argumentu za niekonstytucyjnością art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. Ponadto wydajność tych samych źródeł dochodu w wypadku każdej jednostki samorządu terytorialnego jest inna, w związku z czym niekorzystny bilans finansowy jednej z gmin nie może przesądzać o niekonstytucyjności całego rozwiązania normatywnego.

Marszałek Sejmiku odwołał się do ekspertyz i opinii zamówionych na etapie prac legislacyjnych, związanych z nowelizacją ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w 2010 r. Wyrażono w nich pogląd, że zmiana stanu prawnego jest niewielka i trudno uchwytana statystycznie, w związku z czym trudno jest postawić tezę o naruszeniu zasady adekwatności. Przypomniął, że od 1 stycznia 2011 r. została podwyższona maksymalna roczna stawka podatku od nieruchomości, uregulowana w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l., z 3,46 zł do 4,27 zł, co w pewnym stopniu przyczyniło się do zwiększenia wpływów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego.

W konsekwencji z samego zmniejszenia wydajności fiskalnej jednego ze źródeł dochodów nie można automatycznie wyprowadzić wniosku, że doszło do naruszenia

konstytucyjnej zasady adekwatności.

2.5. Marszałek Sejmu zauważył, że z przedstawionych przez wnioskodawcę danych wynika, że strata z tytułu preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości stanowi niewiele ponad 1/3 ogólnego zadłużenia gminy Kołobrzeg, z czego jednak nie wynika, iż właśnie ta preferencja podatkowa jest bezpośrednim powodem deficytu budżetowego tej gminy.

2.5.1. Wyliczenia wnioskodawcy mają błędny punkt odniesienia. Prognozy budżetowe oparte były bowiem na założeniu, że preferencyjną stawką podatku od nieruchomości objęte są budynki lub ich części jedynie bezpośrednio zajęte na prowadzenie działalności w postaci udzielania świadczeń zdrowotnych, podczas gdy intencją ustawodawcy było objęcie tą preferencyjną stawką podatku nieruchomości zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio związanych z taką działalnością. W związku z tym ocena zachowania zasady adekwatności powinna dotyczyć pierwotnego rozstrzygnięcia ustawodawcy z 2002 r.

2.5.2. W konsekwencji Marszałek Sejmu stanął na stanowisku, że zaskarżony przepis nie prowadzi do tak daleko idącej ingerencji w sytuację finansową wnioskodawcy, aby można było przyjąć naruszenie zasady adekwatności oraz samodzielności finansowej gminy Kołobrzeg. Również zbiorcze dane statystyczne nie dają podstaw do przyjęcia takiej konkluzji w odniesieniu do większości gmin. Zgodnie z szacunkami Ministerstwa Finansów – ogólna wartość preferencji podatkowej wynikającej z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. wyniosła w 2009 r. 250 mln zł, zaś w 2010 r. – 262 mln zł.

2.6. Marszałek Sejmu, odwołując się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, uznał, że jeżeli wnioskodawca jako wzorzec kontroli wskazał przepisy EKSL, które mieszczą się w treści normatywnej wzorców konstytucyjnych, wnioski w tym zakresie nie wymaga odrębnej analizy.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 3 grudnia 2012 r. przedstawił stanowisko, że art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest zgodny z art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 15 oraz art. 16 ust. 2 Konstytucji, w związku z art. 9 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 EKSL.

3.1. Prokurator Generalny uznał, że legitymacja Rady Miasta Kołobrzeg do złożenia wniosku do Trybunału Konstytucyjnego nie budzi wątpliwości. Jest to bowiem organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, a przedmiotem wniosku jest przepis dotyczący podatku od nieruchomości, stanowiącego dochód własny gminy, która powinna mieć wpływ na wydajność fiskalną takiego źródła dochodów.

3.2. Prokurator Generalny zwrócił uwagę, że art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest kwestionowany przez wnioskodawcę z uwagi na aspekt ekonomiczny. Główny zarzut dotyczy nieprawidłowego określenia w ustawie przedmiotu opodatkowania preferencyjną stawką podatku od nieruchomości. W ocenie wnioskodawcy jest on zakreślony zbyt szeroko, co prowadzi do zmniejszenia wpływów do budżetów gmin uzdrowiskowych.

Przypomniawszy ponadto, że przyczyną wprowadzenia w 2002 r. preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych” było ukształtowanie się w orzecznictwie sądów administracyjnych stanowiska, że zakłady opieki zdrowotnej są podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą, a proponowana wówczas zmiana uwzględniała

wnioski zarówno tych podmiotów, jak i gmin.

Podstawowy problem interpretacyjny wywołało użycie przez ustawodawcę w kontekście użytkowania budynków lub ich części na prowadzenie działalności w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych terminu „zajęte”, który w orzecznictwie sądów administracyjnych był rozumiany jako bezpośredni związek pomieszczeń budynku z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Taka wykładnia została poddana krytyce w literaturze jako nieracjonalna i sprzeczna z celem ustawodawcy.

W związku z powyższym 18 grudnia 2009 r. wpłynął do Sejmu poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zakładający m.in. nowelizację art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. Jego celem było umożliwienie stosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości do budynków przeznaczonych do świadczenia usług zdrowotnych zgodnie z intencją ustawodawcy. Nowelizacja ta spotkała się z aprobatą ekspertów sejmowych.

3.3. Prokurator Generalny zajął stanowisko, że nowelizacja art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. może powodować obniżenie wpływów z podatku od nieruchomości z uwagi na rozszerzenie kręgu adresatów preferencji podatkowej.

3.3.1. W konstrukcji każdego podatku istotną rolę ekonomiczną pełnią przyznane przez ustawodawcę preferencje podatkowe, skutkujące obniżeniem zobowiązania podatkowego. Stanowią one realizację określonej polityki państwa w dziedzinie społeczno-ekonomicznej, w tym także w zakresie dążenia do wsparcia określonych sektorów działalności gospodarczej.

3.3.2. Okoliczność, że w wyniku nowelizacji art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. mogło nastąpić zmniejszenie wpływów z tytułu podatku od nieruchomości, nie może przesądzać o niekonstytucyjności takiej regulacji w odniesieniu do standardu wynikającego z art. 167 ust. 1 Konstytucji. Niezbędne jest bowiem przedstawienie konkretnych dowodów wskazujących, że w wyniku nowelizacji jednostka samorządu terytorialnego bez określonej części dochodu nie jest w stanie realizować niektórych lub wszystkich przypadających jej zadań.

Tymczasem wnioskodawca nie skonkretyzował takich zadań, których gmina Kołobrzeg nie jest w stanie realizować bądź może je realizować w mniejszym zakresie, z uwagi na zmniejszenie wpływów z tytułu podatku od nieruchomości. Ponadto wnioskodawca nie przedstawił argumentów, że sposób obliczania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości powoduje tak znaczne ograniczenie wpływów z tego tytułu, że dochodzi do powstania oczywistej dysproporcji między zakresem zadań jednostki samorządu terytorialnego a poziomem uzyskiwanych przez nią dochodów. Zdaniem Prokuratora Generalnego samo obniżenie dochodów jednostki samorządu terytorialnego nie przesądza jeszcze o naruszeniu art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji.

3.4. Prokurator Generalny, podobnie jak Marszałek Sejmu, stanął na stanowisku, że jeżeli wnioskodawca jako wzorzec kontroli wskazuje przepisy EKSL, które mieszczą się w treści normatywnej wzorców konstytucyjnych, wniosek w tym zakresie nie wymaga odrębnej analizy.

3.5. W ocenie Prokuratora Generalnego, tak jak Marszałka Sejmu, preferencyjna stawka podatku od nieruchomości określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. znajduje oparcie w art. 68 Konstytucji i jest społecznie uzasadniona. Udzielanie świadczeń zdrowotnych stanowi bez wątpienia działalność mającą wymiar zadań z zakresu użyteczności publicznej i każda redukcja kosztów ich realizacji jest społecznie uzasadniona.

Podatek od nieruchomości jest jednym z ważniejszych podatków lokalnych, nie

jest jednak jedynym źródłem dochodów jednostek samorządu terytorialnego, które są wyliczone w art. 3 i art. 4 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Ponadto gminy uzdrowiskowe zostały wyposażone w dodatkowe instrumenty finansowe, które mają umożliwić im realizację powierzonych zadań, a są nimi: opłata uzdrowiskowa i dotacja z budżetu państwa w wysokości równej wpływom z tytułu opłaty uzdrowiskowej, pobranej w uzdrowisku w roku poprzedzającym rok bazowy.

4. Ministerstwo Finansów – Departament Podatków Lokalnych w piśmie z 3 czerwca 2013 r. poinformowało Trybunał Konstytucyjny, że nie dysponuje szczegółowymi danymi o wysokości dochodów z podatku od nieruchomości określonego w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Z przeprowadzonego w 2011 r. badania ankietowego gmin wynikało, że planowane na 2011 r. wpływy z tytułu tego podatku stanowiły 0,4% planowanych wpływów ogółem z podatku od nieruchomości. Niemniej powyższe badanie ankietowe miało charakter dobrowolny, nie wszystkie gminy wzięły w nim udział, zaś Ministerstwo Finansów nie weryfikowało prawidłowości przekazywanych danych.

5. Prezes Rządowego Centrum Legislacji w piśmie z 6 czerwca 2013 r. poinformował Trybunał Konstytucyjny, że na etapie rządowych prac legislacyjnych została zgłoszona przez Rządowe Centrum Legislacji do projektu art. 133 ustawy o działalności leczniczej jedynie uwaga o charakterze redakcyjnym.

6. Ministerstwo Administracji i Cyfryzacji w piśmie z 7 czerwca 2013 r. poinformowało Trybunał Konstytucyjny, że projekt nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uchwalony przez Sejm 24 września 2010 r. nie był opiniowany przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego. Natomiast projekt całej ustawy o działalności leczniczej został negatywnie zaopiniowany przez Zespół ds. Ochrony Zdrowia i Polityki Społecznej Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego.

7. Stowarzyszenie Gmin Uzdrawiskowych RP (dalej: stowarzyszenie) w piśmie z 10 czerwca 2013 r. podzieliło stanowisko wnioskodawcy – Rady Miasta Kołobrzeg. Stowarzyszenie zwróciło uwagę, że gminy uzdrowiskowe czerpią swoje dochody podatkowe przede wszystkim z sanatoriów, szpitali uzdrowiskowych i działalności leczniczej. Zmiana art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. doprowadziła do powstania niedoboru środków pieniężnych w budżetach niektórych gmin uzdrowiskowych. Stowarzyszenie ocenia, że utracone dochody w skali wszystkich gmin uzdrowiskowych wyniosły około 22 mln zł.

Stowarzyszenie zwróciło również uwagę, że powyższa stawka podatkowa jest definiowana przez aspekt podmiotowy, a nie przedmiotowy, zaś nowelizacja została przeprowadzona „na polityczne zapotrzebowanie wywołane przez określone środowiska spółek uzdrowiskowych”. W ocenie stowarzyszenia, stosowanie preferencyjnych norm prawnych w prawie podatkowym powinno mieć charakter wyjątkowy i następować w szczególnie uzasadnionych wypadkach.

II

Na rozprawie 26 września 2013 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska zajęte na piśmie i udzielili Trybunałowi dalszych wyjaśnień.

Na rozprawę stawili się również przedstawiciele Ministra Finansów, wezwani do udziału w postępowaniu na podstawie art. 38 pkt 4 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o

Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.). W imieniu Ministra Finansów podzielili oni stanowisko Marszałka Sejmu i Prokuratora Generalnego, że art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. jest zgodny z art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 15 ust. 1 i 2 oraz art. 16 ust. 2 Konstytucji, w związku z art. 9 ust. 1-3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 EKSL.

Przedstawiciel Ministra Finansów zaprezentował dane dotyczące dochodów gminy Kołobrzeg. W roku 2012 dochody własne tejże gminy wyniosły 104 393 575,29 zł, w tym dochody z tytułu podatku od nieruchomości – 28 177 296 zł. Z kolei utracone dochody gminy Kołobrzeg z tytułu podatku od nieruchomości, wynikające z polityki podatkowej gminy i stosowania obniżonych stawek podatkowych, wyniosły 1 955 592 zł. Z przeprowadzonych badań ankietowych wynika, że udział utraconych dochodów w dochodach z podatku od nieruchomości w wypadku Kołobrzegu wyniósł 6,94%. Z kolei procent utraconych dochodów z tytułu podatku od nieruchomości od budynków związanych i zajętych przez podmioty prowadzące działalność leczniczą w 2011 r. wyniósł 2,99%, zaś kwotowo – 2 531 110 zł. Wpływy z tytułu opłaty uzdrowskiej w gminie Kołobrzeg w 2012 r. wyniosły 8 233 311 zł, zaś dotacja uzdrowska wyniosła 7 922 859,50 zł.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Dopuszczalność wniosku.

1.1. Rada Miasta Kołobrzeg wystąpiła 16 lutego 2012 r. z wnioskiem o stwierdzenie niezgodności art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, ze zm.; dalej: ustawa o podatkach i opłatach lokalnych lub u.p.o.l.), w brzmieniu nadanym przez art. 133 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. Nr 112, poz. 654, ze zm.; dalej: ustawa o działalności leczniczej lub u.d.l.), z art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 15 ust. 1 i 2 oraz art. 16 ust. 2 Konstytucji w związku z art. 9 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, sporządzonej w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607; dalej: EKSL).

Stosowanie do art. 191 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 Konstytucji z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności ustawy z Konstytucją lub ratyfikowaną umową międzynarodową mogą wystąpić organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli akt normatywny dotyczy spraw objętych ich zakresem działania.

Wnioskodawcą w niniejszym postępowaniu jest Rada Miasta Kołobrzeg, a zatem organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, jaką w tym wypadku jest gmina, stosownie do art. 11a i art. 18 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2013 r. poz. 594, ze zm.).

1.2. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie dokonywał wykładni sformułowania „sprawy objęte zakresem działania”, przyjmując, że chodzi tu o sprawy wchodzące w zakres działania określonego wnioskodawcy (w tym wypadku organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego), rozpatrywane w związku z jego kompetencjami i przesądzającymi o istocie samorządu terytorialnego. Ponadto dany przepis powinien dotyczyć działalności stanowiącej realizację konstytucyjnie lub ustawowo określonych zadań jednostki samorządu terytorialnego (por. postanowienia TK z: 22 sierpnia 2001 r., sygn. T 25/01, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 40; 9 października 2002 r., sygn. Tw 33/02, OTK ZU nr 4/B/2002, poz. 233; 18 stycznia 2005 r., sygn. Tw 34/03, OTK ZU nr 1/B/2005, poz. 2; 8 lipca 2008 r., sygn. K 40/06, OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 113).

Zaskarżony przepis – art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – określa maksymalną stawkę podatku od nieruchomości od budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń.

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526, ze zm.; dalej: ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego) podatek od nieruchomości stanowi jeden z dochodów własnych gminy. Dodatkowo to właśnie organ stanowiący gminy, jakim jest rada gminy, określa wysokość stawki podatku od nieruchomości, mając jednak na uwadze ograniczenia wynikające m.in. z dopuszczalnej maksymalnej wysokości podatku od nieruchomości w pewnych sytuacjach, objętych z woli ustawodawcy „preferencyjną” stawką podatkową (por. art. 5 ust. 1 u.p.o.l.).

1.3. Trybunał Konstytucyjny uznał, że zaskarżony przepis, ustalający zakres przedmiotowy stosowania „preferencyjnej” stawki podatku od nieruchomości i maksymalną wysokość podatku, która jest określana w drodze uchwały przez radę gminy, a zatem organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, i stanowi dochód własny gminy, dotyczy „spraw objętych zakresem działania” wnioskodawcy, czyli Rady Miasta Kołobrzeg.

2. Wzorzec konstytucyjny.

2.1. Wnioskodawca jako wzorce kontroli przede wszystkim wskazał art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 15 ust. 1 i 2 oraz art. 16 ust. 2 Konstytucji, a w szczególności wynikającą jego zdaniem z powyższych przepisów zasadę samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Z art. 15 Konstytucji wynika obowiązek decentralizacji władzy publicznej, przez stworzenie jednostek terytorialnych, które będą zdolne do wykonywania zadań publicznych.

Z kolei z art. 16 ust. 2 Konstytucji wynika, że samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej, wykonując przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Konstytucja wskazuje tym samym na zasadę samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, która została im przyznana przez prawo i która również jest prawnie chroniona (por. orzeczenie TK z 23 października 1996 r., sygn. K 1/96, OTK ZU 5/1996, poz. 38).

Z powyższym przepisem ściśle powiązana jest regulacja art. 167 Konstytucji. Wynika z niej m.in., że jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio dla przypadających im zadań (ust. 1), zaś zmiany w zakresie zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego powinny następować wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych (ust. 4). Art. 167 Konstytucji stanowi tym samym jedną z ważniejszych gwarancji samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, gwarantując im zasadę samodzielności finansowej.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że wnioskodawca jako wzorzec kontroli wskazał zasadę decentralizacji władzy publicznej, wynikającą z art. 15 Konstytucji, oraz zasadę samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, zdekodowaną na podstawie przepisów art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 16 ust. 2 Konstytucji. Zasada ta znajduje potwierdzenie również w powołanych jako wzorce kontroli w niniejszej sprawie art. 9 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 EKSL.

2.2. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie definiował treść zasady samodzielności

finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Jest nią prawo samodzielnego prowadzenia gospodarki finansowej, czyli pobierania dochodów określonych w ustawach i dysponowania nimi, tak by móc realizować ustalone ustawowo zadania (por. wyrok TK z 16 marca 1999 r., sygn. K 35/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 37). W związku z powyższym, jednym z głównych celów tej zasady jest zapewnienie jednostce samorządu terytorialnego środków finansowych odpowiednich do realizacji powierzonych jej zadań (por. wyrok TK z 30 marca 1999 r., sygn. K 5/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 39). Jej istotą jest jednak również pozostawienie jednostkom samorządu terytorialnego swobody kształtowania wydatków (z uwzględnieniem pewnych zastrzeżeń ustawowych) oraz stworzenie gwarancji formalnych i proceduralnych, zapewniających realizację powyższej zasady (por. wyroki TK z: 24 marca 1998 r., sygn. K 40/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 12; 7 czerwca 2001 r., sygn. K 20/00, OTK ZU nr 5/2001, poz. 119; 18 września 2006 r., sygn. K 27/05, OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 105).

W związku z powyższym, na ustawodawcy ciąży pozytywny obowiązek ustanowienia regulacji prawnych, które będą zapewniały jednostkom samorządu terytorialnego rzeczywisty dochód własny, odpowiedni do powierzonych im zadań. Stosownie do tego na ustawodawcę nałożony jest zakaz podejmowania takich działań, które prowadziłyby do faktycznej eliminacji dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego albo takiej ich modyfikacji, która będzie przekreślać ich odpowiednią wysokość do realizacji powierzonych tym jednostkom zadań (por. orzeczenia TK z: 4 października 1995 r., sygn. K 8/95, OTK ZU nr 2/1995, poz. 8; 23 października 1996 r., sygn. K 1/96 oraz wyrok TK z 7 czerwca 2001 r., sygn. K 20/00).

2.3. Trybunał Konstytucyjny zwracał uwagę, że zasady samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, w tym samodzielności finansowej, nie można absolutyzować, albowiem wykonują one zadania publiczne, stosowanie do art. 16 ust. 2 Konstytucji, „w ramach ustaw” (por. orzeczenie TK z 23 października 1996 r., sygn. K 1/96 oraz wyroki TK z: 24 marca 1998 r., sygn. K 40/97; 24 listopada 1998 r., sygn. K 22/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 115; 30 marca 1999 r., sygn. K 5/98; 7 czerwca 2001 r., sygn. K 20/00).

Ustawodawca, mimo ograniczenia nakazem zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego dochodu odpowiedniego do powierzonych im zadań, uprawniony jest do modyfikacji źródeł dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, nawet wówczas gdy modyfikacje te prowadzą do niekorzystnego rezultatu finansowego danej jednostki (por. orzeczenia TK z: 4 października 1995 r., sygn. K 8/95; 23 października 1996 r., sygn. K 1/96 oraz wyroki TK z: 15 grudnia 1997 r., sygn. K 13/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 69; 16 marca 1999 r., sygn. K 35/98; 7 czerwca 2001 r., sygn. K 20/00).

2.4. Trybunał Konstytucyjny zaznacza, że ustawodawcy przysługuje daleko idąca swoboda określania źródeł dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, jak i poziomu tych dochodów (por. orzeczenie TK z 23 października 1996 r., sygn. K 1/96 oraz wyrok TK z 18 września 2006 r., sygn. K 27/05). Swoboda ta, z punktu widzenia niniejszej sprawy, dotyczy również kształtowania zasad systemu podatkowego i realizacji władztwa daninowego (por. orzeczenie TK z 4 października 1995 r., sygn. K 8/95 oraz wyrok TK z 16 marca 1999 r., K 35/98).

Swoboda ustawodawcy kształtowania dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego nie oznacza jednak dowolności w tym zakresie, albowiem wynikająca z Konstytucji zasada samodzielności jednostek samorządu terytorialnego podczas wykonywania powierzonych im zadań wiąże również ustawodawcę. Z uwagi na to, że ramy działalności jednostek samorządu terytorialnego są tworzone w formie ustaw, również ograniczenia w zakresie przysługującej im samodzielności, w tym samodzielności

finansowej, muszą spełniać wymagania formalnoproceduralne, a zatem być ustanowione w drodze ustaw. Ponadto ograniczenia zasady samodzielności jednostek samorządu terytorialnego muszą spełniać również wymagania materialnoprawne, wynikające z zasady proporcjonalności, a zatem znajdować uzasadnienie w konstytucyjnie określonych celach i chronionych wartościach. Nie mogą przy tym być one nadmierne, czyli wykraczać poza granice niezbędne dla ochrony interesu publicznego (por. wyroki TK z: 15 grudnia 1997 r., sygn. K 13/97; 24 marca 1998 r., sygn. K 40/97; 24 listopada 1998 r., sygn. K 22/98; 20 marca 2007 r., sygn. K 35/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 28).

W związku z tym należy uznać, że do naruszenia zasady samodzielności finansowej jednostki samorządu terytorialnego dochodzi m.in. wówczas, gdy ustawodawca dokona takich modyfikacji źródeł dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, które nie będą odpowiadały wymaganiom formalnoproceduralnym lub materialnoprawnym, lub też modyfikacja dokonana przez ustawodawcę będzie tak znaczna, że w sposób drastyczny naruszy istotę samodzielności finansowej jednostki samorządu terytorialnego i tym samym będzie prowadzić do oczywistych dysproporcji między zakresem działań jednostki a poziomem jej dochodów (por. orzeczenia TK z: 4 października 1995 r., sygn. K 8/95; 23 października 1996 r., sygn. K 1/96 oraz wyroki TK z: 15 grudnia 1997 r., sygn. K 13/97; 16 marca 1999 r., sygn. K 35/98; 30 marca 1999 r., sygn. K 5/98; 7 czerwca 2001 r., sygn. K 20/00; 25 lipca 2006 r., sygn. K 30/04, OTK ZU nr 7/A/2006, poz. 86).

3. Problem konstytucyjny.

Problem konstytucyjny przedstawiony we wniosku Rady Miasta Kołobrzeg sprowadza się do tego, czy zmiany wprowadzone przez art. 133 ustawy o działalności leczniczej w treści art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych prowadzą do naruszenia zasady decentralizacji władzy publicznej oraz istoty samodzielności finansowej gminy, czy też stanowią jej modyfikację, dopuszczalną z punktu widzenia norm konstytucyjnych, lub też w ogóle nie mają wpływu na finanse jednostek samorządu terytorialnego. Zdaniem wnioskodawcy, treść art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. ostatecznie ustalona przez art. 133 u.d.l. prowadzi do naruszenia zasady decentralizacji władzy publicznej oraz istoty samodzielności finansowej gmin. Trybunał Konstytucyjny w pierwszej kolejności określił charakter i zakres zmian, które zostały dokonane w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

4. Zakres stosowania „preferencyjnej” stawki podatku od nieruchomości na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

4.1. Art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi upoważnienie dla rady gminy do określenia w drodze uchwały wysokości stawek podatku od nieruchomości. Jednocześnie przepis ten określa sytuacje, w których stawka podatku od nieruchomości nie może przekroczyć rocznie określonej w ustawie kwoty, waloryzowanej corocznie – zgodnie z art. 20 tej ustawy – w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Sytuacje te określają tzw. preferencyjne stawki podatkowe. Takie sformułowanie wykorzystywane było w toku procedury legislacyjnej i jest używane w doktrynie prawa podatkowego.

4.2. Art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w brzmieniu sprzed 30 listopada 2002 r. określał maksymalną dopuszczalną wysokość stawek podatku od nieruchomości „od budynków lub ich części związanych z działalnością gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna, z wyjątkiem

budynków lub ich części przydzielonych na potrzeby bytowe osób zajmujących lokale mieszkalne, oraz od części budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” na kwotę 16,83 zł od 1 m² powierzchni użytkowej. Ponadto art. 5 ust. 1 pkt 3 tej ustawy wskazywał, że podatek od nieruchomości nie może przekroczyć w odniesieniu do budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym 7,84 zł od 1 m² powierzchni użytkowej. Z powyższej regulacji wynikało, że budynki związane z działalnością gospodarczą polegającą na udzielaniu świadczeń zdrowotnych były objęte identyczną stawką podatku od nieruchomości jak budynki związane z prowadzeniem innego rodzaju działalności gospodarczej, z wyjątkiem działalności rolniczej, leśnej i w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym.

4.3. 20 sierpnia 2002 r. wpłynął do Sejmu rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych ustaw (druk sejmowy nr 828/IV kadencja). Projektowany art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. przewidywał maksymalną stawkę podatku od nieruchomości w wysokości 17,31 zł od 1 m² powierzchni użytkowej „od budynków lub ich części (...) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od części budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”, zaś projektowany art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. przewidywał maksymalną stawkę podatku od nieruchomości w wysokości 3,46 zł od 1 m² powierzchni użytkowej „od budynków lub ich części (...) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych”.

W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że „dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych wprowadzono „preferencyjną” stawkę, która została obniżona o 80% w stosunku do stawki dla budynków związanych z działalnością gospodarczą. Dotychczasowe opodatkowanie z zastosowaniem takiej stawki jak dla innych rodzajów działalności gospodarczej spotkało się z negatywną reakcją zarówno zainteresowanych podmiotów, jak i gmin. Proponowany przepis uwzględnia zatem liczne wnioski w tej sprawie”. W ocenie skutków finansowych projektowanych zmian wskazano, że wprowadzenie „preferencyjnej” stawki podatkowej dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych spowoduje spadek dochodów gmin o około 177,3 mln zł (zob. druk sejmowy nr 828/IV kadencja, s. 2-3 i 8 uzasadnienia).

W opinii prawnej do projektowanej nowelizacji u.p.o.l. Leonard Etel w odniesieniu do treści art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d zajął stanowisko, że zmiana ta stanowi „wynik obecnie występujących problemów z opodatkowaniem zakładów opieki zdrowotnej, które płacą podatek wg takich samych stawek jak przedsiębiorcy. Wydaje się jednak, że to gmina powinna mieć możliwość decydowania o tym, czy i jakie zakłady opieki zdrowotnej powinny być preferencyjnie opodatkowane. Jeżeli bowiem na terenie gminy działa np. tylko jeden niepubliczny zakład opieki zdrowotnej, osiągający wysokie dochody z prowadzonej działalności gospodarczej, to nie ma podstaw do zmniejszania wysokości opodatkowania tego typu zakładu. Ustawowe obniżenie wysokości podatku od nieruchomości wszystkich zakładów opieki zdrowotnej nie znajduje uzasadnienia. Z tego typu pomocy powinny korzystać jedynie placówki znajdujące się w trudnej sytuacji finansowej. To rada gminy powinna samodzielnie o tym decydować. Pewną niekonsekwencją działania projektodawcy jest wprowadzanie obniżenia stawek dla budynków zoz-ów z pominięciem gruntów i budowli. Te dwa rodzaje rzeczy w dalszym ciągu będą podlegały opodatkowaniu najwyższymi stawkami. Jeżeli zdecydowano się na obniżenia stawek podatku płaconego przez zoz-y, to powinno to dotyczyć nie tylko budynków, ale również gruntów i budowli” (opinia z 9 września 2002 r., s. 6).

30 października 2002 r. została uchwalona ustawa o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683; dalej: ustawa z 30 października 2002 r.), która weszła w życie w zakresie nowelizacji art. 5 u.p.o.l. 30 listopada 2002 r. W art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. została określona maksymalna dopuszczalna stawka podatku od nieruchomości „od budynków lub ich części (...) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych” w wysokości 3,46 zł od 1 m² powierzchni użytkowej.

4.4. Poza „preferencyjną” stawką podatku od nieruchomości, obowiązującą w stosunku do budynków lub ich części „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych”, ustawodawca w ustawie z 30 października 2002 r. określił również inne wypadki stosowania obniżonych stawek podatkowych. W szczególności w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych „preferencyjna” stawka podatku od nieruchomości została przewidziana dla budynków lub ich części „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (...)”.

4.5. W orzecznictwie sądów administracyjnych wyraźnie zarysowało się stanowisko, wedle którego sformułowania „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” i „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” mają odmienne znaczenie. Sądy administracyjnie powszechnie przyjmowały, że pojęcie „związania” z prowadzeniem określonej działalności jest szersze od pojęcia „zajęcia” na prowadzenie określonej działalności. W wypadku działalności polegającej na udzielaniu świadczeń zdrowotnych „zajęcie” budynku lub jego części pod tego typu działalność oznacza, że w danym miejscu muszą być faktycznie wykonywane czynności medyczne (udzielane świadczenia zdrowotne). Z kolei „związanie” budynku lub jego części z tego typu działalnością oznacza, że w danym miejscu mogą, ale nie muszą, być faktycznie wykonywane czynności medyczne – wystarczający jest jakikolwiek związek z prowadzoną działalnością leczniczą, natomiast dla istnienia tego związku w ogóle nie jest konieczne faktyczne udzielanie w danym miejscu świadczeń zdrowotnych. W związku z tym, o ile pomieszczenia o charakterze administracyjnym, gospodarczym czy socjalnym uznawano za „związane” z prowadzeniem działalności gospodarczej polegającej na udzielaniu świadczeń zdrowotnych, to nie były one traktowane jako „zajęte” na prowadzenie tejże działalności i tym samym nie były one objęte „preferencyjną” stawką podatku od nieruchomości (por. wyroki NSA z: 6 czerwca 2006 r., sygn. akt II FSK 870/05; 27 czerwca 2006 r., sygn. akt II FSK 971/05; 27 czerwca 2006 r., sygn. akt II FSK 1006/05; 20 lipca 2006 r., sygn. akt II FSK 1101/05; 5 września 2006 r., sygn. akt II FSK 1081/05; 28 września 2006 r., sygn. akt II FSK 1223/05; 14 grudnia 2006 r., sygn. akt II FSK 50/06; 28 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 305/06; 5 kwietnia 2007 r., sygn. akt II FSK 420/06; 3 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 118/07; 16 grudnia 2009 r., sygn. akt II FSK 667/09; 12 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1771/10; 26 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2509/10 oraz wyroki WSA w: Białymstoku z 5 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Bk 14/07; Bydgoszczy z 17 sierpnia 2011 r., sygn. akt I SA/Bd 268/11 oraz z 10 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Bd 761/11; Gdańsku z 7 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 1294/11; Kielcach z 27 kwietnia 2006 r., sygn. akt I SA/Ke 51/06; Krakowie z 1 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Kr 1967/10; Szczecinie z 28 kwietnia 2005 r., sygn. akt I SA/Sz 760/04, z 8 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Sz 325/08 oraz z 8 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Sz 326/08 – wszystkie powołane orzeczenia pochodzą z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>).

4.6. 18 grudnia 2009 r. wpłynął do Sejmu poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (druk sejmowy nr 2876/VI kadencja).

Projektowany art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przewidywał maksymalną stawkę podatku od nieruchomości w wysokości 4,16 zł od 1 m² powierzchni użytkowej od budynków lub ich części „zajętych na prowadzenie działalności w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych w tym przez szpitale i sanatoria”.

W uzasadnieniu projektu noweli wskazano, że w wyniku sądowych kontroli decyzji administracyjnych w sprawie stosowania omawianej stawki w ostatnich latach ukształtowano linię orzecznictwa, zgodnie z którą dla zastosowania stawki od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczeń zdrowotnych musi zachodzić bezpośredni związek przeznaczenia budynku z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, w związku z czym celem ustawy było umożliwienie stosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości od budynków przeznaczonych do świadczenia usług zdrowotnych zgodnie z intencją ustawodawcy (por. druk sejmowy nr 2876/VI kadencja, s. 3).

4.6.1. W sporządzonej opinii prawnej do projektowanej nowelizacji u.p.o.l. Jacek Kulicki zajął stanowisko, że zmiana ta jest w pełni uzasadniona merytorycznie. Nie budzi zasadniczych wątpliwości zarówno co do zgodności z Konstytucją, jak i prawem Unii Europejskiej. Nie powinna również stanowić istotnego zagrożenia dla finansów jednostek samorządu terytorialnego. Uznał on, że określanie stawek podatkowych jest wyrazem pewnej polityki społecznej i gospodarczej państwa (opinia z 28 maja 2010 r., s. 2).

Z kolei w opinii prawnej Henryk Dzwonkowski zajął stanowisko, że proponowana zmiana przepisu niewątpliwie spowoduje obniżenie wpływów z podatku od nieruchomości, albowiem obniżona stawka podatku obejmie większą niż dotychczas liczbę nieruchomości zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych. Uznał on jednak, że „formalnie zasada adekwatności jest projektowanymi przepisami naruszana bowiem zmniejszeniu dochodów nie towarzyszy wyraźnie wskazane ograniczenie zadań samorządów, (...) materialnie jednak zmiana stanu prawnego jest tak niewielka i trudno uchwytna statystycznie, że trudno jest o naruszeniu zasady adekwatności mówić” (opinia z 21 czerwca 2010 r., s. 2).

4.6.2. Ustawa z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 225, poz. 1461; dalej: ustawa zmieniająca z 2010 r.), która weszła w życie 1 stycznia 2011 r., zmieniła treść art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l., który otrzymał brzmienie: „Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: (...) od budynków lub ich części: (...) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń – 4,27 zł od 1 m² powierzchni użytkowej”.

4.6.3. W toku procedury legislacyjnej Sejm odrzucił uchwałę Senatu z 21 października 2010 r., który odrzucił uchwaloną przez Sejm ustawę. W uzasadnieniu uchwały Senat wskazał, że „[u]przywilejowanie działalności, która nie służy ochronie zdrowia, a jedynie jest związana z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, w ocenie Senatu narusza konkurencję i równowagę podmiotów oferujących te same usługi. (...) Działalność w zakresie ochrony zdrowia bez wątpienia zasługuje na uprzywilejowane potraktowanie. Niedopuszczalna jest jednak sytuacja, w której na skutek interwencji ustawodawcy podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych korzysta z prawnych udogodnień również w innych sferach działalności. Taka regulacja wykracza poza zakres dopuszczalnego wyjątku”.

4.7. W związku powyższym należy uznać, że ustawodawca, dokonując zmiany treści art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, poszerzył zakres sytuacji, w których stosowana jest „preferencyjna” (niższa) stawka podatku od

nieruchomości, zastępując sformułowanie „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych” wyrażeniem „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń”.

Powyższy wniosek znalazł również odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, odnosząc się do nowelizacji art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. obowiązującej od 1 stycznia 2011 r., że „[p]o pierwsze, skoro ustawodawca uznał, że konieczna jest zmiana przepisu po to, by objąć nim także te budynki lub ich części, które nie tylko są zajęte na udzielanie świadczeń zdrowotnych, ale także związane z udzielaniem tych świadczeń, to oznacza, że wcześniej budynki lub ich części nie zajęte na udzielanie świadczeń zdrowotnych przepisem tym objęte nie były. Po drugie, gdyby zgodzić się z wykładnią przepisu (w brzmieniu z 2010 r.) proponowaną przez skarżący Szpital, jej rezultatem byłoby objęcie preferencyjną stawką podatkową także budynków lub ich części tylko związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych; oznaczałoby to zatem, że nowelizacja przepisu nie ma znaczenia normatywnego, a jego treść jest identyczna zarówno przed, jak i po nowelizacji. Byłoby to nie do przyjęcia ze względu na zakaz dokonywania wykładni synonimicznej, jako że dwie istotnie od siebie formuły redakcyjne przepisu miałyby oznaczać to samo” (wyrok NSA z 20 marca 2013 r., sygn. II FSK 1499/11, Lex nr 1293246).

4.8. Art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych został znowelizowany przez art. 133 ustawy o działalności leczniczej, która weszła w życie 1 lipca 2011 r., i otrzymał brzmienie: „Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: (...) od budynków lub ich części: (...) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń – 4,27 zł od 1 m² powierzchni użytkowej”.

W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że dokonano również zmiany merytorycznej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie zgodnym z propozycją zmiany tej ustawy w nowelizacji zawartej w druku sejmowym nr 2876. Zaproponowana w niej stawka preferencyjna (4,27 zł od 1 m² powierzchni użytkowej) znajdzie zastosowanie do budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i obejmie powierzchnie zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio związane z udzielaniem tych świadczeń (por. druk sejmowy nr 3489/VI kadencja, s. 174).

4.8.1. Nowelizacja art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. dokonana przez art. 133 u.d.l., poza zmianą terminologiczną dostosowującą tę ustawę do terminologii zawartej w ustawie o działalności leczniczej (zastąpienie sformułowania „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych” wyrażeniem „związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej”), potwierdzała wolę ustawodawcy, wyrażoną w ustawie zmieniającej z 2010 r. Świadczy o tym zastąpienie słowa „zajętych” wyrazem „związanych”, objęcia „preferencyjną” stawką podatku od nieruchomości budynków lub ich części zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

4.8.2. Trybunał Konstytucyjny zauważył, że w toku procedury legislacyjnej nad ustawą o działalności leczniczej Senat nie zajął stanowiska w odniesieniu do treści art. 133 tejże ustawy. Jednocześnie Trybunał nie dostrzegł orzecznictwa sądów administracyjnych, w którym zostałyby dokonana interpretacja art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. w brzmieniu nadanym przez art. 133 u.d.l.

4.9. Ustawodawca, ustawą zmieniającą z 2010 r., zastępując sformułowanie

„zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych” wyrażeniem „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń”, poszerzył zakres sytuacji, w których stosowana jest „preferencyjna” (niższa) stawka podatku od nieruchomości na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. Powyższe rozszerzenie zakresu stosowania tej stawki zostało następnie potwierdzone nowelizacją dokonaną przez art. 133 u.d.l. Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. należy interpretować uwzględniając przesłankę podmiotowo-przedmiotową. Budynki lub ich części zajęte przez podmioty wykonujące działalność leczniczą muszą jednocześnie pozostawać w związku z działalnością leczniczą. Adresatem tego przepisu, w obydwu jego częściach, jest ten sam podmiot.

Trybunał Konstytucyjny nie zajmował się ustaleniem *ratio legis* zmiany treści art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. Niemniej analiza zmian stanu normatywnego w zakresie regulacji podatku od nieruchomości określonego w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. prowadzi do wniosku, że ustawodawcy brakuje systemowego podejścia do sposobu kształtowania zakresu i wysokości podatków, stanowiących dochód własny jednostek samorządu terytorialnego, zaś przepisy prawne w tym zakresie mają charakter dość przypadkowy. Tymczasem regulacje prawne dotyczące sposobu nakładania podatków, zakresu ich stosowania oraz ich wysokości muszą być stanowione z poszanowaniem zasad konstytucyjnych, w tym m.in. wskazanej przez wnioskodawcę zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

5. Ocena konstytucyjności art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

5.1. Wnioskodawca podnosi, że ustawodawca – dokonując zmiany zakresu stosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – naruszył wynikającą z art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 15 oraz art. 16 ust. 2 Konstytucji zasadę samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. W ocenie wnioskodawcy, rozszerzenie zakresu stosowania danej ulgi podatkowej i tym samym zmniejszenie dochodów gmin, przy jednoczesnym braku modyfikacji zadań powierzonych gminom bądź zapewnienia im innego źródła finansowania celem uzupełnienia niedoboru środków, powoduje naruszenie przedmiotowej zasady, ponieważ ustawodawca nie gwarantuje jednostkom samorządu terytorialnego dochodów własnych odpowiednich do powierzonych im zadań.

Zdaniem wnioskodawcy, naruszeniem zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego jest przydzielenie jednostce nowych zadań bez zapewnienia nowych dochodów publicznych lub bez zwiększenia wydajności fiskalnej już istniejących dochodów publicznych. *A contrario*, naruszeniem takim jest również zmniejszenie wydajności fiskalnej już istniejących źródeł finansowania jednostki samorządu terytorialnego, bez eliminacji lub ograniczenia powierzonych jej zadań.

5.2. Wnioskodawca jako wzorzec kontroli przywołał art. 15 Konstytucji, wyrażający zasadę decentralizacji władzy publicznej.

Trybunał Konstytucyjny zwracał w dotychczasowym orzecznictwie uwagę, że decentralizacja oznacza organizację systemu organów państwowych w taki sposób, że jednostki terytorialne dysponują określoną ustawą samodzielnością, a ingerencja w zakres tej samodzielności może odbywać się wyłącznie na podstawie ustawy i w formach nią przewidzianych. Zadaniem ustawodawcy jest zatem takie ukształtowanie ustroju terytorialnego, aby została zapewniona decentralizacja władzy publicznej (por. wyrok TK

z 25 listopada 2002 r., sygn. K 34/01, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 84). Podnosi się, że definicja decentralizacji władzy publicznej uwypukla trzy zagadnienia: 1) przekazanie zadań publicznych do realizacji na szczebel lokalny, 2) korzystanie przez organy lokalne z majątku oraz uprawnień gwarantujących ich samodzielność oraz możliwość decydowania o sprawach publicznych, 3) posiadanie odpowiednich środków finansowych do realizacji własnej polityki (por. N. Gajl, *Finanse i gospodarka lokalna na świecie*, Warszawa 1993, s. 12; wyroki TK z: 18 lutego 2003 r., sygn. K 24/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 11; 18 lipca 2006 r., sygn. U 5/04, OTK ZU nr 7/A/2006, poz. 80).

Decentralizacja jest jednak silnie połączona z zasadniczym podziałem terytorialnym państwa, czyli strukturą, organizacją, zadaniami i kompetencjami organów władz publicznych działających w jednostkach terytorialnych (por. P. Sarnecki [w:] L. Garlicki red., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2005, komentarz do art. 15). Podział ten, z jednej strony, ma być oparty na więziach wymienionych w art. 15 ust. 2 Konstytucji, z drugiej zaś, zapewniać ma właśnie decentralizację władzy publicznej, gdyż jednostki terytorialne mają mieć zdolność wykonywania zadań publicznych.

Zarzut wnioskodawcy dotyczy takiego ukształtowania przez ustawodawcę normy wynikającej z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l., które prowadzi do naruszenia zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Wnioskodawca tym samym nie kwestionuje sposobu organizacji systemu organów państwowych, który naruszałby decentralizację władzy publicznej. Jednocześnie, art. 15 Konstytucji nie stanowi źródła dla zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, która to zasada została powołana przez wnioskodawcę jako wzorzec kontroli.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 15 ust. 1 i 2 Konstytucji stanowi nieadekwatny wzorzec kontroli w niniejszej sprawie, a tym samym, że art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie jest niezgodny z art. 15 ust. 1 i 2 Konstytucji.

5.3. Trybunał Konstytucyjny przypomina, że zasada samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, wynikająca z art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 16 ust. 2 Konstytucji, nie ma charakteru absolutnego i ustawodawca ma swobodę kształtowania źródeł dochodów własnych tych jednostek oraz poziomu tych dochodów. W powyższej swobodzie ustawodawcy mieści się również możliwość modyfikacji istniejących źródeł dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego lub ich poziomu. W szczególności Trybunał Konstytucyjny stwierdzał już, że „[u]stanowienie nowych zwolnień od podatku od nieruchomości należy traktować jako taką właśnie dopuszczalną modyfikację, znajdującą oparcie w kompetencji ustawodawcy do regulowania podstaw gospodarki finansowej na wszystkich szczeblach publicznej organizacji państwa” (orzeczenie TK z 4 października 1995 r., sygn. K 8/95).

Swoboda modyfikacji źródeł dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego nie jest jednak nieograniczona i nie może prowadzić do dowolności. Ograniczenia zasady samodzielności finansowej tych jednostek muszą być bowiem dokonywane przy spełnieniu zarówno warunków formalnoproceduralnych, jak i materialnoprawnych. To znaczy, że mogą być one wprowadzone wyłącznie w drodze ustawy oraz znajdować uzasadnienie w konstytucyjnie określonych celach i chronionych wartościach.

W niniejszej sprawie spełniona została przesłanka formalnoproceduralna. Zakres stosowania „preferencyjnej” stawki podatku od nieruchomości został bowiem określony w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a zatem w przepisie ustawowym. Analizy wymaga jednak, czy została spełniona przez ustawodawcę

przesłanka materialnoprawna.

5.3.1. Należy przypomnieć, że zdaniem Marszałka Sejmu, stawka podatkowa zawarta w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. została wprowadzona z uwagi na względy społeczne, ponieważ objęte nią obiekty budowlane służą ogółowi społeczeństwa, zaś „wykonywanie świadczeń zdrowotnych stanowi działalność o oczywistym stopniu użyteczności publicznej i minimalizacja kosztów ich realizacji jest ze wszech miar społecznie uzasadniona”. Ponadto analizowane rozwiązanie prawne ma oparcie w art. 68 Konstytucji. Podobne stanowisko wyraził również Prokurator Generalny.

5.3.2. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, budynki lub ich części związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych powiązane są z celami związanymi z ochroną zdrowia społeczeństwa, a zatem są związane z ochroną konstytucyjnych wartości, takich jak prawo do ochrony zdrowia (art. 68 Konstytucji). W związku z tym racjonalnym rozwiązaniem są mechanizmy prawne minimalizujące koszty udzielania świadczeń zdrowotnych, w szczególności koszty pośrednie związane z obsługą administracyjną i gospodarczą podmiotów wykonujących działalność leczniczą. Z tego względu należało uznać, że ograniczenie zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego w niniejszej sprawie uzasadniają konstytucyjnie określone cele i chronione wartości.

5.4. Trybunał Konstytucyjny przypomina, że realizacja przez ustawodawcę swobody modyfikacji źródeł dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego może także prowadzić do negatywnych skutków finansowych dla tych jednostek. W takiej sytuacji, dla zachowania konstytucyjnie chronionej samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, nie może jednak dojść do naruszenia istoty ich samodzielności finansowej.

Przedewszystkim to, że ustawa ogranicza pewne dochody jednostek samorządu terytorialnego, nie może stanowić podstawy do stwierdzenia niekonstytucyjności danej regulacji prawnej, jeżeli dochody z innych źródeł umożliwiają realizację efektywną poszczególnych zadań publicznych. Aby można było stwierdzić niekonstytucyjność regulacji prawnej ograniczającej dochody jednostek samorządu terytorialnego, należałoby wykazać m.in., że jednostki samorządu terytorialnego nie są w stanie realizować niektórych bądź też całości przypadających im zadań bez dochodów, których zostały pozbawione w wyniku wejścia w życie danej regulacji (por. wyrok TK z 7 czerwca 2001 r., sygn. K 20/00).

W niniejszej sprawie wnioskodawca wskazał, że dla pokrycia istniejącego deficytu budżetowego miasto Kołobrzeg zaciągnęło kredyt uzupełniający w wysokości 4 000 000 zł. Jednocześnie wnioskodawca wyliczył, że rzeczywista wysokość utraconych dochodów przez miasto Kołobrzeg w związku z obowiązywaniem kwestionowanego przepisu wyniosła w 2011 r. 1 470 365 zł, zaś hipotetyczna może wynieść 1 733 852 zł.

Trybunał Konstytucyjny zauważył, że Rada Miasta Kołobrzeg zaciągnęła kredyt przewyższający rzeczywistą wysokość utraconych dochodów z uwagi na obowiązywanie innego zakresu preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości. To znaczy, że niedobory w dochodach gminy wynikają również z innych powodów, a nawet – jak zauważył Marszałek Sejmu – z danych przedstawionych przez wnioskodawcę nie można wywnioskować, iż właśnie analizowana preferencja podatkowa jest bezpośrednim powodem deficytu budżetowego gminy. Wnioskodawca nie wykazał również, które z zadań własnych gmina nie jest w stanie realizować, w całości lub w pewnym zakresie, na skutek pozbawienia części dochodów z tytułu podatku od nieruchomości.

Nie bez znaczenia jest to, że zasoby finansowe, którymi dysponują władze publiczne, są ograniczone i w zasadzie istnieje deficyt środków finansowych

przeznaczonych na realizację bardzo wielu zadań publicznych. W związku z tym, w kontekście regulacji art. 167 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny zauważył, że ogólny poziom dochodów publicznych może nie wystarczać na efektywną realizację wszystkich zadań nałożonych na władze publiczne przez Konstytucję i ustawy. Wymieniony przepis Konstytucji nie może być rozumiany jako podstawa do wyprowadzenia nakazu zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego określonego poziomu dochodów, w oderwaniu od sytuacji finansowej całego państwa (por. wyrok TK z 16 marca 1999 r., sygn. K 35/98).

Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że to, iż dochody własne jednostek samorządu terytorialnego nie są wystarczające, aby optymalnie realizować wszystkie powierzone im zadania publiczne, nie może przesądzać o naruszeniu wynikającej z art. 167 Konstytucji zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli ogólny poziom wszystkich dochodów publicznych nie zapewnia realizacji wszystkich zadań publicznych (por. wyrok TK z 7 czerwca 2001 r., sygn. K 20/00).

5.5. Trybunał Konstytucyjny zajmował już stanowisko, że dla uznania, iż doszło do naruszenia zasady samodzielności finansowej jednostki samorządu terytorialnego, musi dojść do naruszenia istoty tej zasady w sposób drastyczny, co będzie prowadzić do oczywistych dysproporcji między zakresem działań jednostki a poziomem jej dochodów. Narażenie niektórych gmin na negatywne skutki finansowe w wyniku określonej decyzji ustawodawcy, dla naruszenia istoty samodzielności finansowej gmin, „mógłby mieć znaczenie, gdyby w wyniku nowelizacji wpływy, uzyskiwane przez gminy, z całego podatku od nieruchomości okazały się iluzoryczne” (wyrok TK z 15 grudnia 1997 r., sygn. K 13/97).

5.5.1. Ustawodawca, w ramach swobody ustalania źródeł i poziomu dochodów własnych gmin, miał prawo do rozszerzenia zakresu sytuacji, w których stosowana jest preferencyjna stawka podatku od nieruchomości. Wnioskodawca nie wykazał, że ustawodawca, dokonując tej modyfikacji wysokości dochodów własnych gmin, spowodował drastyczne naruszenie ich samodzielności finansowej lub spowodował ich dochody w zaskarżonym zakresie do poziomu iluzorycznego lub doprowadził do oczywistej dysproporcji między zadaniami jednostek samorządu terytorialnego a ich dochodami.

5.5.2. Ustawodawca nie wprowadził regulacji prawnej powodującej likwidację podatku od nieruchomości ani nie dokonał całkowitego zwolnienia budynków i ich części związanych z prowadzeniem działalności leczniczej z danego podatku. W ramach istniejącej „preferencji” podatkowej doszło do rozszerzenia zakresu jej stosowania także na budynki lub ich części, które są pośrednio związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Zmiana zakresu stosowania „preferencyjnej” stawki podatku od nieruchomości, uregulowanej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l., nie powoduje jednak sprowadzenia dochodów własnych gmin z tytułu podatku od nieruchomości do poziomu iluzorycznego, a tym samym nie prowadzi do naruszenia istoty samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, wynikającej z art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 16 ust. 2 Konstytucji.

Jak wynika z informacji przekazanych przez Ministra Finansów, uzyskanych na podstawie badań ankietowych, planowane na 2011 r. w gminach wpływy z tytułu podatku określonego w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. stanowiły jedynie 0,4% planowanych wpływów ogółem z podatku od nieruchomości. Podczas rozprawy przed Trybunałem Konstytucyjnym przedstawiciel Ministra Finansów dodał, że z powyższych badań ankietowych wynikało, że wielkość utraconych dochodów w związku ze zmianą tej stawki podatkowej została oceniona w gminie Kołobrzeg na 2,99% i kwotę 2 531 110 zł.

Jednocześnie wskazał, że utracone dochody gminy Kołobrzeg z tytułu obniżenia stawek podatku od nieruchomości, wynikające z prowadzonej polityki podatkowej, w roku 2012 wyniosły 1 955 592 zł. Nie można tym samym uznać, że dochody jednostek samorządu terytorialnego z tytułu podatku od nieruchomości w wyniku nowelizacji art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. zostały na podstawie decyzji ustawodawcy drastycznie obniżone.

5.5.3. Wnioskodawca podniósł, że miasto Kołobrzeg stanowi gminę uzdrowiskową. Gminy uzdrowiskowe mają zaś dodatkowe zadania własne związane z zachowaniem funkcji leczniczych uzdrowiska, określone w art. 46 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz. U. z 2012 r. poz. 651, ze zm.; dalej: ustawa o lecznictwie uzdrowiskowym lub u.l.u.), w związku z czym ograniczenie dochodów własnych gmin uzdrowiskowych rodzi po stronie każdej takiej gminy poważne ryzyko związane ze znacznym uszczupleniem jej wpływów z dochodów własnych w postaci wpływów z podatku nieruchomości. Ma to świadczyć o naruszeniu zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Zarówno Marszałek Sejmu, jak i Prokurator Generalny podnieśli to, że chociaż ustawodawca na podstawie ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym nałożył na gminy uzdrowiskowe dodatkowe zadania własne, to równocześnie wyposażył je w odpowiednie środki finansowe w postaci opłaty uzdrowiskowej i dotacji z budżetu państwa w wysokości równej wpływom z tytułu opłaty uzdrowiskowej pobranej w uzdrowisku w roku poprzedzającym rok bazowy. Nadto „preferencyjna” stawka podatku od nieruchomości dotyczy obiektów zlokalizowanych w każdej gminie, zaś wspomniane instrumenty rekompensujące (opłata i dotacja uzdrowiskowa) przysługują wyłącznie gminom uzdrowiskowym.

5.5.4. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że na podstawie art. 46 u.l.u. na gminy uzdrowiskowe został nałożony obowiązek realizacji dodatkowych zadań własnych. Niemniej jednak ustawodawca wyposażył gminy uzdrowiskowe w dodatkowe źródła dochodów, mające zapewnić możliwość realizacji owych dodatkowych zadań. Stosownie bowiem do art. 48 u.l.u. „[g]mina uzdrowiskowa w celu realizacji zadań, o których mowa w art. 46, ma prawo do pobierania opłaty uzdrowiskowej na zasadach określonych w przepisach odrębnych”, zaś zgodnie z art. 49 u.l.u. gmina uzdrowiskowa realizująca zadania, o których mowa w art. 46, otrzymuje dotację z budżetu państwa w wysokości równej wpływom z tytułu opłaty uzdrowiskowej pobranej w uzdrowisku w roku poprzedzającym rok bazowy w rozumieniu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Wobec tego posiadanie przez wnioskodawcę statusu gminy uzdrowiskowej, która realizuje dodatkowe zadania własne, nie może być argumentem za naruszeniem istoty samodzielności finansowej danych gmin przez poszerzenie przez ustawodawcę „preferencyjnej” stawki podatku od nieruchomości i zredukowanie dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. Ustawodawca, uwzględniając dodatkowe zadania własne gmin uzdrowiskowych, przewidział również dla nich dodatkowe źródła dochodów, wskazane w art. 48 i art. 49 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym.

5.6. Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest zgodny z art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 16 ust. 2 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 15 ust. 1 i 2 Konstytucji.

6. Ocena zgodności art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z art. 9 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 EKSL.

6.1. Wnioskodawca, jako wzorce kontroli poza art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art.

15 ust. 1 i 2 oraz art. 16 ust. 2 Konstytucji, wskazał również art. 9 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 EKSL i wynikającą z tych przepisów zasadę samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że powołane jako wzorce art. 9 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 EKSL mają swoje „odpowiedniki” w przepisach prawa polskiego, w szczególności w przepisach konstytucyjnych (art. 167 Konstytucji), które „konsumują” treść EKSL w polskim systemie prawnym. W związku z tym nie zachodzi konieczność odrębnego rozpatrywania przez Trybunał związanych z tym zarzutów dotyczących przywołanej umowy międzynarodowej (por. wyroki TK z: 18 lipca 2006 r., sygn. U 5/04 oraz 18 grudnia 2008 r., sygn. K 19/07, OTK ZU nr 10/A/2008, poz. 182).

6.2. Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest zgodny z art. 9 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 EKSL.

7. W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest zgodny z art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 16 ust. 2 Konstytucji w związku z art. 9 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 EKSL oraz nie jest niezgodny z art. 15 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny pominął w sentencji, że przedmiotem kontroli był art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w brzmieniu nadanym przez art. 133 ustawy o działalności leczniczej. Dane brzmienie przepisu jest wersją aktualnie obowiązującą i nie ma potrzeby odrębnego wskazywania, na podstawie jakiego aktu prawnego została dokonana ostatnia nowelizacja kwestionowanego przepisu prawnego.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.