

Dz.U. 1998 Nr 138 poz. 898**WYROK**

z dnia 3 listopada 1998 r.

Sygn. K. 12/98**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Teresa Dębowska-Romanowska – przewodnicząca

Lech Garlicki – sprawozdawca

Wiesław Johann

Jadwiga Skórzewska-Łosiak

Błażej Wierzbowski

Joanna Szymczak – protokolant

po rozpoznaniu 3 listopada 1998 r. na rozprawie sprawy z wniosku Rady Gminy w Starym Czarnowie, z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: wnioskodawcy, Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i Prokuratora Generalnego o stwierdzenie:

niezgodności art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (tekst jednolity z 1991 r. Dz.U. Nr 44, poz. 194, Nr 107, poz. 464; z 1992 r. Nr 54, poz. 254; z 1994 r. Nr 1, poz. 3, Nr 43, poz. 163; z 1996 r. Nr 41, poz. 175, Nr 89, poz. 402; z 1997 r. Nr 43, poz. 272, Nr 75, poz. 467 i poz. 469, Nr 104, poz. 661, Nr 121, poz. 769 i 770, Nr 141, poz. 943; z 1998 r. Nr 117, poz. 756) z art. 167 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku

o r z e k a :

art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (Dz.U. z 1991 r. Nr 44, poz. 194, Nr 107, poz. 464; z 1992 r. Nr 54, poz. 254; z 1994 r. Nr 1, poz. 3, Nr 43, poz. 163; z 1996 r. Nr 41, poz. 175, Nr 89, poz. 402; z 1997 r. Nr 43, poz. 272, Nr 75, poz. 467 i poz. 469, Nr 104, poz. 661, Nr 121, poz. 769 i 770, Nr 141, poz. 943; z 1998 r. Nr 117, poz. 756) jest zgodny z art. 167 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. i nie jest niezgodny z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

Uzasadnienie:**I**

1. Rada Gminy w Starym Czarnowie uchwałą z 20 grudnia 1997 r. wystąpiła do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o stwierdzenie niezgodności z konstytucją przepisu art. 18 ust. 1 ustawy z 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych.

Zdaniem wnioskodawcy zaskarżony przepis, mocą którego jednostki badawczo-rozwojowe zwolnione zostały ze wszystkich podatków funkcjonujących w obowiązującym systemie prawnym, narusza art. 167 ust. 1 konstytucji, który gwarantuje udział gminom w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Ten przepis konstytucji wprowadza ponadto do porządku prawnego zasadę, iż zagwarantowane w ten sposób dochody, gminy mają prawo przeznaczać na realizację przypisanych im zadań. Zasada ta znajduje potwierdzenie również w art. 167 ust. 4 konstytucji.

Pojęcie dochodów publicznych gwarantowanych przez państwo mocą art. 167 ust. 1 konstytucji obejmuje głównie podatki, co wynika z zestawienia art. 167 ust. 1 gwarantującego zapewnienie odpowiedniego poziomu tylko w stosunku do dochodów publicznych oraz art. 167 ust. 2 określającego właściwe proporcje między różnymi kategoriami dochodów.

Przepisami wypełniającymi dyspozycje konstytucyjnej normy art. 167 ust. 1 są przepisy ustawy o finansowaniu gmin. W myśl tej ustawy gros podatków lokalnych zaliczonych zostało do podstawowych dochodów gmin. Wśród tych podatków szczególne znaczenie mają podatki od nieruchomości i rolnej. Podatki te obok podatku dochodowego od osób fizycznych decydują o potencjale finansowym i ekonomicznym gminy.

W świetle tego jest oczywiste, zdaniem wnioskodawcy, że zaskarżony art. 18 ust. 1 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych przyznając tym jednostkom zwolnienie z podatków pozbawił gminy, na terenie których podmioty te się znajdują, znaczącego źródła dochodów. Niekorzystne skutki finansowe tego przepisu są szczególnie dotkliwe dla niewielkich gmin o charakterze rolnym do jakich należy Gmina Stare Czarnowo. Wynika to stąd, iż głównym źródłem dochodów dla takich gmin są wpływy z podatku rolnego, z uiszczenia którego zwolnione zostały jednostki badawczo-rozwojowe. Fakt zaś, że grunty rolne użytkowane przez jednostki badawczo-rozwojowe stanowią zazwyczaj dużą część ogólnego areálu tych użytków na terenie poszczególnych gmin, powoduje znaczne uszczuplenie ich dochodów, które winny być przeznaczane na zaspakajanie potrzeb jej mieszkańców. Na terenie Gminy Stare Czarnowo te relacje przedstawiają się następująco: jednostka badawczo - rozwojowa użytkuje 4.354 ha w stosunku do 2.284 ha użytkowanych przez rolników indywidualnych, którzy opłacają podatek rolnej. Zjawisko to bezpośrednio negatywnie wpływa na strukturę dochodów gminy.

Wnioskodawca podniósł ponadto, iż niekorzystne skutki finansowe zwolnień podatkowych odnoszą się do wszystkich gmin, ponieważ uszczuplenia podatkowe z tego tytułu w budżetach konkretnych gmin są następnie kompensowane przez subwencję wyrównawczą, którą w części finansują pozostałe jednostki samorządu terytorialnego. W konsekwencji zwolnienia podatkowe zostały przerzucone przez państwo na gminy, bowiem zwolnienie jednostek badawczo-rozwojowych z obowiązku uiszczenia podatków na rzecz gmin w istocie sprowadza się do finansowania przez nie zadań państwowych, do których zalicza się utrzymywanie jednostek badawczo-rozwojowych. Tym samym zwolnienie wprowadza niedopuszczalną dominację interesu budżetu państwa nad interesem gmin, co pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną gwarancją dochodów gmin, które winny być przeznaczane na realizację przypisanych im zadań.

Podsumowując wnioskodawca zauważa, iż najpoważniejsze zastrzeżenia budzi zwolnienie jednostek badawczo-rozwojowych nie tylko z podatków od działalności pozostającej w zakresie ich aktywności naukowej, ale także ich działalności gospodarczej. Otóż wykładnia zaskarżonego art. 18 ust. 1 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych.

przyjęta przez NSA (wyrok z 5 stycznia 1996 r. SA/Bk 494/95, ONSA 1996, nr 4, poz. 186) daje wyraz błędnemu stanowisku, że podmioty te są obowiązane płacić jedynie podatki od efektów takiej działalności, a nie od jej podstawy majątkowej, w szczególności zaś gruntów rolnych na których działalność ta jest prowadzona. Wykładnia NSA prowadzi do całkowitego zwolnienia rolniczej działalności gospodarczej jednostek badawczo-rozwojowych spod opodatkowania, ponieważ na podstawie odrębnych przepisów podatek rolny jest jedynym podatkiem jaki gminy mogą od tego rodzaju działalność pobierać. Zdaniem zaś wnioskodawcy intencją ustawodawcy nie było, aby jednostki badawczo-rozwojowe zostały - w zakresie prowadzonej przez nie działalności gospodarczej - zwolnione z podatków.

W konsekwencji tak interpretowany art. 18 ust. 1 ustawy z 1985 r. narusza proklamowaną w art. 2 konstytucji zasadę sprawiedliwości społecznej, której jednym z aspektów jest równość i powszechność opodatkowania. Brak jest powodów, by w zakresie działalności gospodarczej jednostki badawczo-rozwojowe korzystały z uprzywilejowania, jakim jest zwolnienie z obowiązku płacenia podatków.

2. W piśmie z 23 marca 1998 r. Zarząd Gminy Stare Czarnowo - wykonując zarządzenie Trybunału Konstytucyjnego, mocą którego Rada Gminy w Starym Czarnowie wezwana została do sprecyzowania zarzutu niezgodności art. 18 ust. 1 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych z przepisami konstytucji oraz wskazania, w jakim zakresie kwestionowany przepis ustawy dotyczy spraw objętych działaniem Rady - podtrzymując stanowisko z pkt. 1 jednocześnie wskazał nowy wzorzec konstytucyjnej kontroli zaskarżonego przepisu - art. 32 ust. 1 konstytucji.

Wskazane pismo, w którym został sformułowany nowy wzorzec konstytucyjnej kontroli zaskarżonego przepisu, zostało sygnowane jedynie przez przewodniczącego Zarządu Gminy Stare Czarnowo i nie miało formy uchwały Rady Gminy.

3. Prokurator Generalny swoje stanowisko w sprawie przedstawił w piśmie z 7 maja 1998 r. Nie podzielił on zarzutu Rady Gminy w Starym Czarnowie, iż przepis art. 18 ust. 1 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych narusza zasadę określoną w art. 167 ust. 1 konstytucji.

Zdaniem Prokuratora Generalnego wnioskodawca, uzasadniając swoje stanowisko nie wykazał, że na skutek tej regulacji udział gmin w dochodach publicznych jest nieodpowiedni do przypadających im zadań. Podniósł jedynie, że zwolnienie jednostek badawczo-rozwojowych z podatku pozbawia gminy, na terenie których się one znajdują, znacznego źródła własnych dochodów podatkowych, w wyniku czego zachodzi może konieczność „ewentualnego uruchomienia” subwencji wyrównawczej. Pogląd ten nie jest zasadny, po pierwsze z uwagi na hipotetyczność tego zarzutu, a po drugie - z uwagi na to, że to instytucja subwencji wyrównawczej służy zapewnieniu wszystkim gminom środków finansowych odpowiednich do przypadających im zadań.

Powołując się na dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego - którego aktualność w nowym stanie prawnym nie może budzić wątpliwości - Prokurator Generalny stwierdził, że kwestionowany przepis uszczuplając w pewnym zakresie dochody gmin o kwotę podatku nieuiszczonego przez jednostki badawczo-rozwojowe, po pierwsze mieści się w swobodzie regulacyjnej przypisanej ustawodawcy, a po drugie nie narusza istoty samodzielności finansowej gmin. Zaskarżony przepis jest tylko dopuszczalnym ograniczeniem przez Sejm dochodów gmin i nie koliduje z zagwarantowanymi wartościami konstytucyjnymi określonymi w art. 167 Konstytucji RP.

Prokurator Generalny nie podzielił również zarzutu wnioskodawcy, iż artykuł 18 ust. 1 ustawy jest niezgodny z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażonej w art. 2

Konstytucji RP. Wynika to stąd, iż zwolnienie podatkowe, zawarte w zakwestionowanym przepisie, jest ustawowym wyjątkiem od zasady sprawiedliwości podatkowej, tj. powszechności i równości opodatkowania. Ustawodawca zaś - stosownie do treści art. 217 konstytucji - może swobodnie określać w ustawie stany faktyczne stanowiące podstawę opodatkowania, ulg, umorzeń, jak również zwolnień podatkowych. Z tego przepisu konstytucyjnego nie wynikają dla ustawodawcy zwykłego żadne ograniczenia o materialnym charakterze, poza obowiązkiem przestrzegania wszystkich norm, zasad i wartości konstytucyjnych.

Podsumowując swoje stanowisko Prokurator Generalny zauważył, że zwolnienia podatkowe z jakich korzystają jednostki badawczo-rozwojowe są jedną z form wspierania podmiotów uznanych przez ustawodawcę za istotne dla edukacji narodowej.

II

Na rozprawie 3 listopada 1998 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska przedstawione na piśmie.

Przedstawiciel wnioskodawcy, wójt gminy Stare Czarnowo wskazał na faktyczną sytuację finansów gminnych i stopień utrudnień wynikających z zaprzestania płacenia podatku rolnego od gruntów użytkowanych przez instytut badawczo-rozwojowy. Wyjaśnił jednak, że mimo owego uszczuplenia podatkowego gmina nadal nie kwalifikuje się do korzystania z subwencji wyrównawczej. Wyjaśnił też, że zarzut naruszenia art. 32 konstytucji, podniesiony w piśmie z 23 marca 1998 r., nie został wyrażony w uchwale Rady Gminy, niemniej Radę poinformowano o takim rozszerzeniu wniosku.

Przedstawiciel Sejmu RP wniósł o uznanie, że art. 18 ust. 1 ustawy jest zgodny z powołanymi we wniosku przepisami konstytucji. Zwrócił uwagę, że na system podatkowy należy patrzeć jako na spójną całość, także gdy chodzi o zasilanie finansowe gmin przez państwo. Poza dochodami podatkowymi, gminom przysługują też subwencje, a ich wysokość i sposób naliczania uwzględniają wpływy podatkowe. Zwolnienia podatkowe są więc rekompensowane innymi sposobami zasilania finansów gminnych. Art. 217 konstytucji stwarza ustawodawcy możliwość stanowienia zwolnień podatkowych, o ile jest to dokonane w akcie o randze ustawy. Równość podatkowa nie ma charakteru absolutnego i ze względu na interes publiczny może podlegać ograniczeniom. Jest to, w świetle orzecznictwa TK, dopuszczalne tak długo, jak długo nie dojdzie do drastycznego naruszenia samodzielności finansowej gminy. Taka sytuacja nie zachodzi jednak w niniejszej sprawie.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego podtrzymał stanowisko wskazujące na konstytucyjność zakwestionowanego przepisu. Wskazał m.in., że stanowienie podatków należy do ustawodawcy, ustawodawca może w sposób dowolny kształtować źródła i poziom dochodów gminy i - o ile nie przekreśli zasady finansowej samodzielności gminy - może też dowolnie dysponować tymi instrumentami.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył co następuje:

1. Na wstępie rozważenia wymaga proceduralny aspekt sprawy, dotyczący zakresu wniosku.

Zgodnie z art. 191 ust. 1 pkt 3 konstytucji z wnioskiem do Trybunału

Konstytucyjnego w sprawach mieszczących się w zakresie jego kognicji, wyznaczonym przez art. 188 konstytucji, mogą m.in. występować organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego. Treść tego konstytucyjnego przepisu - określającego legitymację czynną wskazanych w nim podmiotów - precyzuje art. 32 ust. 2 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Przepis ten nakłada dodatkowy wymóg jaki musi spełnić uprawniony podmiot, w tym wypadku Rada Gminy w Starym Czarnowie, aby Trybunał Konstytucyjny we wstępnej kontroli wniosku mógł stwierdzić, że istnieje podstawa do nadania wnioskowi dalszego biegu - wymogiem tym jest mianowicie powołanie przez wnioskodawcę przepisu prawa lub statutu, z którego ma wynikać iż wniosek dotyczy sprawy objętej jego zakresem działania.

W niniejszej sprawie bezsporny jest fakt, że w uchwale Rady Gminy w Starym Czarnowie z 20 grudnia 1997 r. wskazano - jako przedmiot zaskarżenia - art. 18 ust. 1 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych oraz - jako wzorzec kontroli - art. 167 ust. 1 oraz art. 2 konstytucji. Na skutek wezwania Trybunału Konstytucyjnego organ upoważniony mocą powołanej uchwały, to jest Zarząd Gminy określił pismem z 23 marca 1998 r., wprawdzie nie wprost tylko opisowo, w jakim zakresie kwestionowany przepis dotyczy spraw objętych zakresem działania tej gminy. Zarazem jednak Zarząd w powołanym piśmie sformułował dodatkowy zarzut, wskazując iż art. 18 ust. 1 ustawy jest niezgodny także z art. 32 ust. 1 konstytucji. Tym samym dokonano rozszerzenia wniosku, na co zwraca też uwagę Prokurator Generalny, bo w uchwale Rady Gminy nie został podniesiony zarzut naruszenia art. 32 ust. 1 konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że takie rozszerzenie wniosku, dokonane przez zarząd gminy jest prawnie bezskuteczne i nie może być wzięte pod uwagę przy rozpoznawaniu tej sprawy. Jak z powołanych przepisów konstytucyjnych jednoznacznie wynika, tylko organ stanowiący gminy jest uprawniony zarówno do wystąpienia z wnioskiem, w sprawach, o których mowa w art. 188 konstytucji, jak i rozszerzania tego wniosku na dalszych etapach postępowania. Właściwie umocowani przedstawiciele wnioskodawcy, są związani treścią uchwały rady gminy i nie mogą samodzielnie dokonywać rozszerzenia wniosku. Prawnie skuteczne i dopuszczalne są tylko takie ich działania, które mieszczą się w zakresie *petitum* wniosku, tak jak zostało one sformułowane w uchwale rady gminy.

Przedmiotem orzekania Trybunału Konstytucyjnego w sprawach objętych zakresem działania jednostek samorządu terytorialnego mogą być tylko te kwestionowane przepisy ustaw bądź innych aktów normatywnych, i tylko te właściwe dla ich kontroli konstytucyjne wzorce normatywne, które zostały powołane w uchwale organów stanowiących tych jednostek. W rozpatrywanej sprawie oznaczać to musi, iż nie ma proceduralnej możliwości rozpatrzenia, czy art. 18 ust. 1 ustawy jest zgodny z art. 32 ust. 1 konstytucji. Byłoby to dopuszczalne jedynie w sytuacji, gdyby rada gminy dokonała stosownej zmiany swojego wniosku, tzn. podjęła nową uchwałę w tej sprawie. Ponieważ uchwała taka nie została podjęta, Trybunał Konstytucyjny pozostaje - z mocy art. 66 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym - związany pierwotnie zakreślonymi granicami wniosku i tylko w tym zakresie może rozstrzygnąć kwestie konstytucyjności art. 18 ust. 1 ustawy z 1985 roku.

2. Ustawa z 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych reguluje m.in. ustrój prawny tych podmiotów. Jest oczywiste, że ustawodawca nie mógł pominąć przy tym ustosunkowania się do kwestii związanych z ich finansową strukturą. Zważywszy, że podstawowym czynnikiem kształtującym koszty związane z funkcjonowaniem w sferze gospodarczej tak osób fizycznych, jak i osób prawnych są - ze względu na ich powszechność - podatki, ustawodawca musiał się także odnieść się do tej kwestii. W art.

18 ust. 1 ustawy ustawodawca dał wyraz stanowisku, iż jednostki badawczo-rozwojowe powinny być zwolnione ze wszystkich podatków - stanowisko to wyrażone zostało w lakonicznym sformułowaniu „jednostka badawczo-rozwojowa jest zwolniona z podatków”. Jednakże w art. 18 ust. 2 ustawy została określona granica przywileju podatkowego, przyznanego tym jednostkom - „zwolnieniu nie podlega działalność, o której mowa w art. 2 ust. 3 ustawy”. Z tego ostatniego zaś przepisu wynika, że do działalności takiej ustawodawca zaliczył „prowadzenie produkcji aparatury i urządzeń”, a także prowadzenie „innej działalności gospodarczej bądź usługowej na potrzeby kraju lub eksportu w zakresie objętym przedmiotem działania”. Działalność wykraczająca poza podstawowy zakres zadań jednostek badawczo-rozwojowych (określony ramowo, lecz nie wyczerpująco, w art. 2 ust. 2 ustawy) podlega więc opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Na tle powyższych unormowań zarysowały się w praktyce różnego rodzaju wątpliwości. W szczególności pojawiło się pytanie, jak należy traktować sytuację, gdy jednostka badawczo-rozwojowa prowadzi działalność, o której mowa w art. 2 ust. 3 ustawy z wykorzystaniem gruntów rolnych i leśnych pozostających w jej zarządzie.

Na tym tle pojawiły się rozbieżne poglądy w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. W powołanym wyżej wyroku SA/Bk 494/95 uznano, że w takim wypadku opodatkowanie odnosi się tylko do „efektów” owej „innej działalności gospodarczej lub usługowej”, natomiast „wykluczyć należy podatki od majątku stanowiącego podstawę prowadzonej działalności”. W konkluzji NSA stwierdził, że oznacza to, iż jednostki badawczo-rozwojowe są w takich wypadkach „zwolnione od podatku rolnego oraz od podatku leśnego”. Takie stanowisko NSA spotkało się z głosami krytyki w doktrynie (zob. glosy W. Miemiec i K. Goździk, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1998*, nr 3, s. 293 i n.). Z kolei w wyroku z 24 września 1998 r. (I SA/Po 799/78 - niepubl.) NSA uznał, iż „jeżeli całość lub część działalności [jednostki badawczo--rozwojowej] prowadzona jest w celach zarobkowych i na własny rachunek, to powinna podlegać opodatkowaniu na zasadach ogólnych, w tym przypadku podatkiem rolnym i leśnym”. Sąd powołał się przy tym zarówno na swe wcześniejsze wyroki, jak też na orzeczenia Sądu Najwyższego, które w tym samym kierunku interpretowały niemal identyczne postanowienia ustawy o szkolnictwie wyższym w przedmiocie zwolnienia uczelni z podatków (zob. wyrok z 5 lipca 1996, III ARN 18/96, OSN-IAPiUS 1997, nr 4, poz. 43 i wyrok z 4 września 1996, III ARN 32/96, OSN-IAPiUS 1997, nr 6, poz. 85).

W świetle powyższego należy skonstatować trzy podstawowe wnioski. Po pierwsze ustawodawca zdecydował, że jednostki badawczo-rozwojowe są zwolnione z wszelkich podatków. Po drugie, od tego zwolnienia ustanowiono wyjątek, który w uproszczeniu sprowadza się do stwierdzenia, że jedynie od działalności gospodarczej i usługowej prowadzonej przez te jednostki w zakresie objętym przedmiotem ich działania - należy tu odnotować, iż zakres takiej działalności ustawodawca z góry ograniczył - są one obowiązane uiszczać należne podatki. Po trzecie, skoro w praktyce oznaczało to m.in. zwolnienie z podatku rolnego i leśnego, to uszczuplenia wynikające z tych zwolnień podatkowych dotyczą bezpośrednio źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego, bo podatki rolne i leśne stanowią źródło dochodów własnych gmin.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dotyczącym ustawodawstwa podatkowego stwierdzano już wielokrotnie - a aktualność tych stwierdzeń utrzymuje się w pełni pod rządami nowej konstytucji, iż „ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Nabiera to szczególnego znaczenia w okresie przemian ustrojowych” (*orzeczenie z 7 grudnia 1993 r., sygn. K. 7/93*, OTK w 1993 r., cz. II, s. 410, a także *orzeczenie z 29 maja 1996 r., sygn. K. 22/95*, OTK ZU Nr 3/96, s. 187; *orzeczenie z 23 października 1996 r., sygn. K. 1/96*, OTK ZU Nr 5/96, s. 332; *wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97*, OTK

ZU Nr 5-6/97, s. 445-446). „Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie [systemu podatkowego] szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych (...) Zadanie parlamentu polega (...) na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników” (*orzeczenie z 12 stycznia 1995 r., sygn. K. 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, s. 27*). „Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych...” (*wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, jw., s. 448*), zwłaszcza że „o zakresie i przedmiocie zwolnień i ulg podatkowych w zasadzie nie decydują przesłanki o charakterze prawnym, lecz przesłanki ekonomiczne i społeczne” (*orzeczenie z 29 maja 1996 r., sygn. K. 22/95, OTK ZU Nr 3/96, s. 189*). Zauważyć jednak należy, że swoboda ustawodawcy w kreowaniu zwolnień podatkowych nie może być absolutyzowana i nie może przekształcać się w dowolność. Ustawodawca jest wolny w kreowaniu kategorii podmiotów zwolnionych od podatku, jeżeli przyświecają temu wyjątkowi od zasady powszechności obciążenia podatkowego cele społeczno-gospodarcze wyrażające wartości chronione konstytucyjnie. Takim celem jest niewątpliwie prowadzenie badań naukowych i prac badawczo-rozwojowych.

Konsekwencją takiego stanowiska musi być uznanie, że Trybunał Konstytucyjny nie jest uprawniony do formułowania ocen odnośnie celowości poszczególnych rozwiązań podatkowych przyjętych przez ustawodawcę. Skupiający się na krytyce celowości takich rozwiązań wnioskodawca nie zauważa, iż podważa w ten sposób autonomię regulacyjną parlamentu, która znajduje oparcie w innej fundamentalnej zasadzie konstytucyjnej, to jest zasadzie podziału władz, zapisanej w art. 10 ust. 1 konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny nie widzi tym samym podstaw, by w sposób ogólny kwestionować dopuszczalność ustanowienia przez ustawodawcę ulg podatkowych na rzecz jednostek badawczo-rozwojowych. Nie można też tracić z pola widzenia faktu, że podstawowym zadaniem tych jednostek jest prowadzenie badań naukowych i prac badawczo-rozwojowych (art. 1 ust. 1 ustawy z 1985 r.), są to więc zadania o oczywistym stopniu użyteczności publicznej i minimalizacja kosztów ich realizacji jest ze wszech miar społecznie uzasadniona.

Trybunał Konstytucyjny nie przeczy, że objęcie jednostek badawczo-rozwojowych zwolnieniem podatkowym może pociągać za sobą znaczne niekiedy uszczuplenia wpływów budżetowych po stronie gmin, na których terenie jednostki te się znajdują. W świetle jednak wskazanych wyżej zasad Trybunał Konstytucyjny może ingerować w domenę zastrzeżoną dla ustawodawcy tylko w sytuacjach, gdy badane unormowania ustawowe godzą w sposób oczywisty w inne normy, zasady czy wartości konstytucyjne. Nie ma zaś podstaw do ingerencji, gdy ustawodawca wybrał jeden z konstytucyjnie możliwych wariantów unormowania danej kwestii, nawet jeżeli można mieć wątpliwości, czy unormowanie to było najlepsze z możliwych. Powyższe rozumowanie prowadzi do konkluzji, iż nie można dopatrzeć się niezgodności art. 18 ust. 1 ustawy z 1985 r. z zasadą sprawiedliwości społecznej, tak jak wynika ona z art. 2 konstytucji. Każdy system podatkowy oparty jest na skomplikowanej kombinacji obciążeń, ulg, zwolnień i przywilejów, nie da się też - pomijając sytuacje o drastycznym i oczywistym charakterze - rozważać szczegółowych unormowań tego systemu na tle tak ogólnej podstawy konstytucyjnej, jaką jest zasada sprawiedliwości społecznej. Nowa konstytucja, uznając kwestie finansowe za kluczowy instrument kształtowania polityki państwa, wyposażała ustawodawcę w daleko idącą swobodę w tym zakresie, czego wyrazem jest jej art. 217.

Klauzula sprawiedliwości społecznej nadaje się do stosowania przede wszystkim jako argument dodatkowo uzasadniający fakt naruszenia określonej, bardziej konkretnej,

normy czy zasady konstytucyjnej. Tylko natomiast w wyjątkowych sytuacjach może ona występować jako samoistna i wyłączna przesłanka dla wydania orzeczenia o niekonstytucyjności, zwłaszcza gdy badane przepisy dotyczą podmiotów pozostających wewnątrz systemu organizacyjnego władzy publicznej (*orzeczenie z 23 czerwca 1997 r.*, K. 3/97, jw., s. 210).

3. Trybunał Konstytucyjny rozważył z kolei zarzut niezgodności art. 18 ust. 1 ustawy z 1985 r. z art. 167 ust. 1 konstytucji. Art. 167 ust. 1 wyznacza podstawową koncepcję finansów lokalnych i pełni funkcję gwarancyjną co wyraża się w stwierdzeniu że „jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań”. Przepis ten swoją normatywną treścią nie różni się co do istoty od art. 73 Małej Konstytucji z 1992 r., na gruncie którego Trybunał Konstytucyjny wyraził następujące zapatrywanie: „(..) z przepisu tego wynika pozytywny obowiązek ustawodawcy do ustanowienia regulacji zapewniających gminom dochody własne w sposób rzeczywisty. Konsekwencją tego obowiązku jest też zakaz dokonywania takich zmian w ustawodawstwie, które prowadziłyby do faktycznego przekreślenia dochodów własnych gmin.(..) Eliminacji określonych źródeł dochodów własnych gmin nie można jednak mylić z ich modyfikacjami, nawet gdy rezultat danej modyfikacji jest niekorzystny dla finansów gmin. Dopóki ustawodawca w sposób drastyczny nie naruszy samej istoty samodzielności finansowej gminy, przysługuje mu - pod warunkiem poszanowania innych norm, zasad i wartości konstytucyjnych - daleko idąca swoboda w określaniu zarówno źródeł dochodów własnych gmin, jak też poziomu tych dochodów.” (*orzeczenie z 4 października 1995 r.*, K. 8/95, OTK w 1995 r., cz. II, s. 33).

Trybunał Konstytucyjny uważa, że pogląd ten zachowuje w pełni aktualność na gruncie nowej konstytucji (zob. *wyrok z 15 grudnia 1997 r.*, K. 13/97, OTK ZU 1997, s. 494). Wynika to zarówno ze zbieżności treściowej obu przepisów, jak i przede wszystkim ich *ratio legis* - w obu unormowaniach ustawodawcy konstytucyjnemu chodziło o zaakcentowanie gwarancyjnej funkcji dochodów dla realizacji zadań własnych gmin. Treścią art. 167 ust. 1 jest więc, z jednej strony - nakaz zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego „odpowiedniego” udziału w dochodach publicznych, tak by możliwa była realizacja ich zadań, a - z drugiej strony - zakaz dokonywania takich modyfikacji tych dochodów, które „odpowiedniość” tego udziału by przekreślały. Dodatkową gwarancję w tym zakresie formułuje art. 167 ust. 4 konstytucji nakazując paralelność zmian zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego oraz zmian w podziale dochodów publicznych. Uznanie, że art. 18 ust. 1 ustawy z 1985 r. jest niezgodny z art. 167 ust. 1 konstytucji możliwe byłoby więc jedynie wówczas, gdyby okazało się, że przepis ten to uniemożliwia zapewnienie gminom „odpowiedniego” do ich zadań udziału w dochodach publicznych, to modyfikuje dotychczasowy poziom dochodów gmin w sposób ową odpowiedniość przekreślający.

Trybunał Konstytucyjny uważa, że żadna z tych sytuacji nie zachodzi w sprawie niniejszej. Nie ma, po pierwsze, podstaw twierdzenie, iż art. 18 ust. 1 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych dokonuje - niedopuszczalnej konstytucyjnie - modyfikacji czy eliminacji dochodów własnych gmin. Przepis ten w niezmiennym brzmieniu obowiązuje od 1985 r. Tak więc mamy do czynienia z sytuacją, gdzie brak wpływów do budżetów gmin środków z podatków, od których jednostki badawczo-rozwojowe zostały zwolnione mocą tego przepisu, stanowił swego rodzaju „sytuację zastaną” i nie został powiązany z nałożeniem na gminy jakichś nowych zadań. Po prostu od samego początku gminy na przypadające im zadania własne nie uzyskiwały z tego tytułu środków. Jeżeli więc można mówić - tak jak to czyni wnioskodawca - o uszczupleniu dochodów własnych gmin w wyniku zwolnienia jednostek badawczo-rozwojowych z podatków, to uszczuplenie to

miało charakter raczej potencjalny niż rzeczywisty, bo dochody te nigdy gminom w sposób realny nie przypadały. Niemniej zauważyć należy, że efektem takich decyzji ustawodawcy jest ograniczenie praw podmiotowych gminy do pobierania - od potencjalnych podatników działających na jej terenie - dochodów z tytułu podatków stanowiących jej dochody własne. Takim podatnikom przyznaje się w ten sposób „eksterytorialny” status względem gminy. Jest to poważne ograniczenie ustrojowej roli samorządu, ale nie oznacza ono, automatycznie, naruszenia art. 167 ust. 1 konstytucji.

Po drugie, nie ma też podstaw do twierdzenia, że zwolnienia podatkowe jednostek badawczo-rozwojowych i spowodowane przez nie uszczuplenie dochodów gmin uniemożliwia zapewnienie gminom „odpowiedniego” do ich zadań udziału w dochodach publicznych. Takie postawienie sprawy wymagałoby całościowej analizy wszystkich źródeł dochodów gmin i wykazanie, że bez dochodów z podatku rolnego i leśnego nie ma możliwości zapewnienia gminom takiego udziału w dochodach publicznych, który będzie „odpowiedni” do ich zadań. Trafnie zauważa Prokurator Generalny, że wnioskodawca nie wykazał, że na skutek tej regulacji udział gmin w dochodach publicznych jest nieodpowiedni do przypadających im zadań. System finansowy gmin przewiduje szereg różnych mechanizmów, m.in. subwencję ogólną (w przypadku słabszych finansowo gmin przybierającą postać subwencji wyrównawczej), której sposób kalkulowania i wysokość mają służyć wyrównywaniu dysproporcji w dochodach własnych gmin. Nie ma jednak konstytucyjnych przeszkód, by źródłem owych dysproporcji były nie tylko obiektywne czynniki ekonomiczne, ale też przepisy prawne, skutkujące ograniczeniem dochodów własnych gmin. Raz jeszcze należy przypomnieć, że decyzje polityczne (i wynikające z nich regulacje prawne) określające, co powinno stanowić wpływy budżetowe gmin a co nie, stanowią domenę ustawodawcy. Ustawodawcy przyznano „w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizujących politykę gospodarczą państwa.” (*orzeczenie z 24 maja 1994 r., sygn. K. 1/94, OTK w 1994 r., cz. I, s. 77*).

Na gruncie Konstytucji z 1997 r. do podobnych wniosków prowadzi też jej art. 217. Narzuca on formę ustawy dla regulowania systemu podatkowego (w odniesieniu do określania źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego wynika to też zresztą z art. 167 ust. 3), ale w płaszczyźnie materialnej pozostawia ustawodawcy kompetencję do określania nie tylko podatków i innych danin publicznych, ale także do określania „kategorii podmiotów zwolnionych od podatków”. Tym samym konstytucja w sposób wyraźny uznaje dopuszczalność wprowadzania podmiotowych zwolnień podatkowych i nie ma żadnych przesłanek, które uzasadniałyby wykluczenie dopuszczalności ustanawiania takich zwolnień w odniesieniu do podatków lokalnych. Ustawodawca zwykły jest konstytucyjnie upoważniony do dokonywania pewnych wyłomów w zasadzie powszechności obciążeń podatkowych (której wyrazem jest art. 84 konstytucji) - dotykając ich skutkami zarówno budżet państwa, jak i finanse samorządu terytorialnego. Decyzje te są pozostawione jego politycznej decyzji, a ingerencja Trybunału Konstytucyjnego może nastąpić tylko, jeżeli dojdzie przy tym do naruszenia innych norm, zasad bądź wartości konstytucyjnych. Takiego naruszenia nie można się jednak dopatrzeć w niniejszej sprawie, w każdym razie, gdy chodzi o konfrontację art. 18 ust. 1 ustawy z 1985 r. z art. 167 ust. 1 konstytucji.

4. Trybunał Konstytucyjny poza zakresem swoich rozważań pozostawił szerokie wywody wnioskodawcy na temat art. 18 ust. 2 w związku z art. 2 ust. 3 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych. Jakkolwiek na przepis art. 18 składają się obie jednostki normatywne ust. 1 i 2, to jednak po pierwsze, Trybunał był związany zakresem wniosku, w którym wnioskodawca zakwestionował jedynie ust. 1 tego przepisu, a po

drugie, art. 18 ust. 1 ustawy stanowi na tyle autonomiczną jednostkę normatywną, że nie zachodziła nawet potrzeba jego analizy przy wykładni tego przepisu co oczywiście mogło być w tym zakresie przedmiotem rozważań Trybunału. Wynika to stąd, iż art. 18 ust. 2 w związku z art. 2 ust. 3 ustawy precyzują stany faktyczne, po zaistnieniu których ustaje zwolnienie jednostek badawczo-rozwojowych z podatków i pojawia się obowiązek płacenia odpowiednich podatków na rzecz gmin. Jednak z punktu widzenia zakresu zaskarżenia analiza, na ile przepisy te właściwie precyzują owe stany faktyczne, była nie tylko niedopuszczalna, ale i zbędna. Nie jest rzeczą Trybunału Konstytucyjnego orzekać, czy i w jakim zakresie poddanie opodatkowaniu działalności jednostek badawczo-rozwojowych, o której mowa w art. 2 ust. 3 ustawy, powinno także skutkować odpowiednim wymierzaniem podatku rolnego i leśnego. Rozwiązanie tych kwestii powinno nastąpić w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, a - jak widać z dotychczasowej praktyki - nie ukształtowała się jeszcze jednolita linia tego orzecznictwa. Nie do Trybunału Konstytucyjnego należy podejmowanie kroków mających na celu ujednoczenie istniejących rozbieżności. Stwierdzić jednak należy, że problemy wnioskodawcy mogą zostać rozwiązane w drodze odpowiedniej interpretacji przepisów art. 18 ust. 2 w związku z art. 3 ust. 3 ustawy. Nie ma tym samym podstaw, by uznawać obecnie niekonstytucyjność tych przepisów. Takie rozstrzygnięcie byłoby uzasadnione tylko w wypadku, gdy w orzecznictwie sądów jednolicie i w sposób ustabilizowany przyjęłoby się takie rozumienie badanych przepisów, którego nie udałoby się pogodzić z normami, zasadami i wartościami obowiązującej konstytucji.

Trybunał nie ma też podstawy do dokonywania ocen konkretnych sytuacji i orzekania, czy zakres i podstawy zwolnień podatkowych konkretnej jednostki badawczo-rozwojowej w konkretnej gminie zostały ustalone zgodnie z prawem. Trybunał Konstytucyjny może jedynie stwierdzić, że ogólny prawny kształt tych zwolnień, tak jak został określony w art. 18 ust. 1 ustawy z 1985 r., ani nie wykroczył poza swobodę regulacyjną ustawodawcy, ani nie naruszył postanowień art. 167 ust. 1 konstytucji, ani - tym bardziej - ogólnej zasady sprawiedliwości społecznej.

Trybunał Konstytucyjny zauważa, że problem zwolnień podatkowych przyznanych jednostkom badawczo-rozwojowym, jak też zakresu tych zwolnień i sposobu jego rozumienia w orzecznictwie sądowym nie pozostawał w ostatnich latach poza zakresem uwagi parlamentu. Ustawa z 1985 r. była w latach 1996 i 1997 nowelizowana ośmiokrotnie, a tym pozostawienie niezmienionego brzmienia art. 18 ust. 1 trzeba traktować jako świadomą decyzję ustawodawcy. Problem zwolnień od podatku rolnego był też przedmiotem dwóch interpelacji poselskich, jednak ani rząd ani parlament nie podjął stosownych inicjatyw ustawodawczych.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.