

dr hab. Rafał Dowgier  
Katedra Prawa Podatkowego  
Wydział Prawa  
Uniwersytet w Białymstoku

dr Artur Olechno  
Katedra Prawa Konstytucyjnego  
Wydział Prawa  
Uniwersytet w Białymstoku

## E K S P E R T Y Z A P R A W N A

Przedmiotem ekspertyzy jest ocena zgodności z ustawą z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>1</sup> art. 17 pkt 2 ustawy z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw.<sup>2</sup>

Dnia 7 czerwca 2018 r. Sejm RP uchwalił ustawę o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw<sup>3</sup>. Zgodnie z art. 17 pkt 2 ustawy wchodzi ona „w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, z wyjątkiem art. 2 pkt 1 i 6 oraz art. 3 pkt 1, które wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, z mocą od dnia 1 stycznia 2018 r.”. Skutkiem przepisów, którym nadano wsteczną moc działania, o czym będzie jeszcze mowa w dalszej części opinii, jest zmiana zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Zmiany odnoszą się do:

a) art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane<sup>4</sup> - w zakresie definicji budowli wprowadzając do katalogu obiektów budowlanych zaliczanych do tej kategorii zapis, wedle którego budowlą są wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych, w tym elektrowni wiatrowych;

---

<sup>1</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483 - dalej zwana w skrócie Konstytucją RP.

<sup>2</sup> Dz.U. z 2018 r. poz. 1276.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 1276) - dalej zwana w skrócie ustawą.

<sup>4</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r. poz. 1202 - dalej zwana w skrócie p.b.

b) załącznika do ustawy - Prawo budowlane, gdzie w wierszu „Kategoria XXIX - wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe” wskazuje się wprost, że obiektem budowlanym są wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych;

c) art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych<sup>5</sup>, gdzie w definicji elektrowni wiatrowej wskazuje się, że składa się ona z części budowlanej stanowiącej budowlę w rozumieniu prawa budowlanego oraz urządzeń technicznych, w tym elementów technicznych.

**xxxXxxx**

I. Punktem wyjścia dla dalszych rozważań musi być wskazanie skutków prawnych, jakie związane są z wprowadzeniem do porządku prawnego nowelizacji ustawy - Prawo budowlane oraz ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Jak wynika z uzasadnienia projektu<sup>6</sup> „W zakresie zmian wprowadzanych w art. 2, wejście w życie zmiany dotyczącej art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, zawierającej definicję budowli oraz dotyczącej załącznika do tej ustawy, spowoduje wprowadzenie jednolitych i przejrzystych zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości.” W dalszej części uzasadnienia wskazano, że „Zmiana przewidziana w art. 3 pkt 1 projektu dotyczy nadania nowego brzmienia definicji elektrowni wiatrowej. Dzięki temu będzie możliwe dokonanie wyraźnego rozgraniczania elementów technicznych od budowli, na którą składa się maszt i fundament elektrowni wiatrowej. Integralną częścią opisywanej zmiany w obszarze podatku od nieruchomości dla elektrowni wiatrowych są zmiany przewidziane w art. 2 pkt 1 i 6 projektu, w zakresie zmian definicji budowli i załącznika do ustawy – Prawo budowlane.” Uzasadniając rozwiązanie przyjęte w art. 17 pkt 2 ustawy, a więc obowiązywanie przepisów z mocą od dnia 1 stycznia 2018 r., projektodawca wskazał, że „Wejście w życie zmian dotyczących art. 2 pkt 1 i 6 oraz art. 3 pkt 1 projektu automatycznie spowoduje zmianę w zakresie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Fakt ten będzie miał wpływ na wysokość opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, gdyż podatek ten będzie pobierany wyłącznie od ich części budowlanych. Określony w art. 17 pkt 2 projektu ustawy termin

---

<sup>5</sup> Dz.U. z 2018 r. poz. 961 ze zm. - dalej zwana w skrócie u.i.e.w.

<sup>6</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (druk nr 2412 z dnia 26 marca 2018 r.), <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/508530CF3005026FC125826C003358A4/%24File/2412.pdf>

wejścia w życie wynika z przyjętych zobowiązań międzynarodowych, w tym treści decyzji z dnia 13 grudnia 2017 r., sygnatura SG-Grcffe(2017)D/19933.”

**Z uzasadnienia projektu ustawy wynika więc wprost, że skutkiem prawnym regulacji, do których odnosi się art. 17 pkt 2, jest zmiana z mocą wsteczną zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości.** Wpływy z tego podatku, stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>7</sup> stanowią źródło dochodów własnych gmin.

Przybliżając w dużym skrócie tę problematykę warto zauważyć, iż na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli wpływ mają nie tylko przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>8</sup>, ale również ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane.<sup>9</sup> Zgodnie bowiem z poglądem prawnym zaprezentowanym w wyroku Trybunału Konstytucyjnego<sup>10</sup> z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09) przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być jedynie takie budowle, które zostały *expressis verbis* wymienione w art. 3 pkt 3 p.b., w pozostałych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej.<sup>11</sup> Nie jest przy tym wykluczone, jak wskazał TK, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.

Klasyfikowanie obiektów typu elektrownie wiatrowe na potrzeby opodatkowania winno być więc dokonywane z uwzględnieniem zarówno przepisów *sensu stricto* podatkowych, a więc ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jak i prawa budowlanego, do którego w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawa ta odsyła. Zgodnie bowiem z tym przepisem, budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.<sup>12</sup>

Uwzględniając znaczenie przepisów prawa budowlanego dla opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, dokonano od dnia 1 stycznia 2017 r. zmian w zakresie:

<sup>7</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz.1453 ze zm.

<sup>8</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 716 - dalej zwana w skrócie u.p.o.l.

<sup>9</sup> Zob. L. Etel, Podatek od nieruchomości. Komentarz, Warszawa 2012, s. 43 i nast.

<sup>10</sup> Dalej zwany w skrócie TK.

<sup>11</sup> Szerzej zob. W. Morawski (red.), Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne, Warszawa 2013, s. 51 i nast.

<sup>12</sup> R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 9.

- art. 3 pkt 3 p.b., który definiuje budowlę, poprzez wykreślenie z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle, elektrowni wiatrowych;
- załącznika do ustawy - Prawo budowlane, gdzie w kategorii XXIX wprowadzono nową kategorię obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa.

Dodatkowo zdefiniowano elektrownię wiatrową w art. 2 pkt 1 u.i.e.w., wskazując, że jest nią „*budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925)*”. Za elementy techniczne elektrowni ustawa uznała wirnik wraz z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Cel tej nowelizacji wyjaśniono w uzasadnieniu do projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych<sup>13</sup>, w którym wskazano: „*Ponadto ustawa - Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części - część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących Prawo budowlane. Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych - w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości ...*”. Zatem celem obowiązującej od 1 stycznia 2017 r. nowelizacji było zniesienie tego podziału, a przez to zmiana zasad opodatkowania - objęcie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowej na którą składają się zarówno część budowlana jak i techniczna.

Znamienne jest też to, że wejście w życie zmian w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych przesunięto na początek 2017 r., uwzględniając tym samym roczny charakter tego podatku. W art. 17 wskazanej ustawy zapisano, że „*Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy*”. Zapis taki uwzględniał postulat niezmienności zasad opodatkowania w ciągu trwania okresu, za który podatek jest naliczany, o czym szerzej w dalszej części opinii. W przypadku podatku od nieruchomości podkreślić należy, iż - w zależności od kategorii podatnika - podatek ustalany jest decyzją na rok podatkowy (art. 6 ust. 7 u.p.o.l.) lub też wyliczany samodzielnie w deklaracji na dany rok podatkowy (art. 6 ust. 9 pkt 1 u.p.o.l.).

Konsekwencją powyższej nowelizacji, w naszej ocenie, była zmiana zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, która miała miejsce od

---

<sup>13</sup> Zob. uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druku nr 315), Sejm VIII kadencji, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl)

dnia 1 stycznia 2017 r., skutkująca istotnym zwiększeniem wysokości podatku od tego rodzaju obiektów. To właśnie duży skok obciążenia z tytułu podatku od nieruchomości, co potwierdzają wskazane na wstępie fragmenty uzasadnienia do ustawy, był przyczyną kolejnej nowelizacji w zakresie tożsamym z tą, która obowiązywała od 1 stycznia 2017 r. Istota zmian, które objęte są analizowanym art. 17 pkt 2 ustawy sprowadza się więc do przywrócenia stanu prawnego obowiązującego przed 1 stycznia 2017 r. na gruncie przepisu art. 3 pkt 3 p.b., załącznika do tej ustawy oraz art. 2 pkt 1 u.i.e.w., a w konsekwencji zmian w zakresie opodatkowania sprowadzających się do opodatkowania jedynie części budowlanych elektrowni wiatrowych.

Oczywiście sposób wprowadzenia zmian w zakresie opodatkowania nieruchomości bez bezpośredniej ingerencji w treść ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a poprzez zmianę przepisów prawa budowlanego, należy ocenić krytycznie. W 2017 r. spowodował on, iż aktualnie na ostateczne rozstrzygnięcie czeka szereg spraw prowadzonych przed sądami administracyjnymi, które w pierwszej instancji jednomyślnie opowiedziały się za opodatkowaniem elektrowni wiatrowych zarówno od części budowlanych, jak i niebudowlanych.

Ostatecznie jednak to Naczelny Sąd Administracyjny podejmie uchwałę w tym zakresie, gdyż postanowieniem z dnia 29 maja 2018 r. (II FSK 2983/17) jeden ze składów orzekających tego Sądu postanowił przedstawić składowi siedmiu sędziów następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: *„Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.) w zw. z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r., poz. 290 ze zm.) jest tylko część budowlana (wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych) elektrowni wiatrowej czy też budowłą tę stanowi fundament, wieża i elementy techniczne elektrowni wiatrowej, o których mowa w art. 2 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016 r., poz. 961)?”*

Jeszcze raz jednak należy wskazać, iż w ocenie autorów niniejszej opinii, mając w szczególności na uwadze powołany wyrok TK w sprawie P 33/09, zmiana prawa budowlanego oraz wprowadzona do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych definicji elektrowni wiatrowej, wpłynęły na zmianę zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przepisy te współkształtują zakres opodatkowania, a zatem powinny być uznane za przepisy prawa podatkowego i być ujęte w formę ustawy. Zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji RP *„Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad*

przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

W doktrynie prawo podatkowe definiuje się w zasadzie w sposób jednolity.<sup>14</sup> Pod tym pojęciem rozumie się zespół norm prawnych regulujących problematykę opodatkowania – sprawy podatkowe. Na to pojęcie składają się przede wszystkim trzy grupy zagadnień:

- a) konstrukcja prawna podatku (materialne prawo podatkowe),
- b) zasady postępowania podatkowego zmierzającego do ustalenia i pobrania podatku (proceduralne prawo podatkowe),
- c) organizacja i kompetencje organów podatkowych (ustrojowe prawo podatkowe).

Podstawowym źródłem prawa podatkowego, co wynika z art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP jest ustawa. Pojęcie „ustawa podatkowa” obejmuje:<sup>15</sup>

- akt normatywny,
- pochodzący od parlamentu,
- wydany w celu nałożenia (ustanowienia) podatku lub daniny mającej cechy podatku, i
- określający jego konstrukcję prawną (podmiot, przedmiot), podstawę opodatkowania, wysokość (stawki podatkowe i inne czynniki korygujące wysokość podatku) bądź też
- dokonujący zmiany w konstrukcji prawnej podatku.

Za ustawę podatkową uznać należy także taką ustawę, która uchyla lub modyfikuje zakres obowiązku podatkowego lub jego elementy, nawet wtedy, gdy regulacje te stanowią jedynie fragment większej i zasadniczo odmiennej pod względem przedmiotowym całości.<sup>16</sup> W analizowanym przypadku, zgodnie z wyrokiem TK w sprawie P 33/09, kryteria te spełnia więc zarówno ustawa - Prawo budowlane, jak i ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w zakresie w jakim współdecydują o przedmiocie podatku od nieruchomości.

Reasumując tę część rozważań, dla potrzeb dalszej części opinii przyjęto następujące podstawowe założenia:

- a) skutkiem zmiany przepisów, o których mowa w art. 17 pkt 2 ustawy jest zmiana zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych poprzez ograniczenie zakresu opodatkowania wyłącznie do części budowlanych tych elektrowni, co skutkuje istotnym obniżeniem podstawy opodatkowania, a w konsekwencji wysokości podatku;

---

<sup>14</sup> Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 16-21; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 144; R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Zakamycze 2004, s. 66; L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2005, s. 47; W. Modzelewski (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2005, s. 39.

<sup>15</sup> C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 13.

<sup>16</sup> *Ibidem*, s. 91.

- b) zmniejszenie wysokości podatku od elektrowni wiatrowych powoduje zmniejszenie dochodów własnych gmin, którymi są zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, wpływu z podatku od nieruchomości;
- c) zmienione przepisy art. 3 pkt 3 p.b., załącznika do tej ustawy oraz art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych współkształtują zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości i w tym zakresie należy je uznać za przepisy prawa podatkowego;
- d) podatek od nieruchomości jest uiszczany za okres rozliczeniowy, którym jest rok podatkowy, a zatem jest to podatek roczny.

Powyższe kwestie mają istotne znaczenie z perspektywy przedmiotu niniejszej ekspertyzy, a więc oceny zgodności z Konstytucją RP art. 17 pkt 2 ustawy z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw. Punktem wyjścia w tym zakresie jest wyrażona w art. 2 ustawy zasadniczej zasada demokratycznego państwa prawnego.

**II.** Wynikająca z art. 2 Konstytucji RP **zasada demokratycznego państwa prawnego** była powtórzeniem zasady ustrojowej znanej już od kilku lat, czyli od umieszczenia w noweli grudniowej z 1989 r., identycznie brzmiącej reguły ustrojowej. Pozwala to na wykorzystanie w tym zakresie zarówno dotychczasowego orzecznictwa, jak i poglądów doktryny. Nie ulega wątpliwości, że wspomniana zasada nie jest w żadnym razie „*proklamacją natury ideologicznej*” ani „*deklaracją politycznych intencji ustawodawcy*”, ale rzeczywistą klauzulą ustrojową i fundamentalną zasadą prawa, realnie kształtującą rzeczywistość prawną i w ten sposób wymuszającą określone zachowania prawodawcy, w tym poprzez wskazanie ograniczeń władzy<sup>17</sup>. Reguły te z jednej strony chronią pewne wartości jak np. zaufanie obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa, z drugiej wyznaczają standardy działalności prawodawczej.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasada demokratycznego państwa prawnego i stanowiąca jej element zasada zakazu retroakcji prawa znalazły się niemal od razu od jej konstytucjonalizacji. W orzeczeniu z dnia 8 maja 1990 r. Trybunał Konstytucyjny uznał niekonstytucyjność przepisu z powodu naruszenia przy stanowieniu prawa „*zasady sprawiedliwości (...) zasady równości jako podstawowych praw konstytucyjnych obywateli*” (orzeczenie TK z 8 maja 1990 r., sygn. K 1/90), a już 22 sierpnia 1990 r. Trybunał potwierdził

---

<sup>17</sup> Zob. S. Wronkowska (red.), *Zasada demokratycznego państwa prawnego w Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 5.

zasadę niedziałania prawa wstecz, podkreślając, że jest ona „jednym z istotnych elementów zasady państwa prawnego. Wynikająca z zasady państwa prawnego zasada zaufania obywatela do państwa wymaga (...) by nie stanowić norm prawnych, które nakazywałyby stosować nowo ustanowione normy prawne do zdarzeń (...), które miały miejsce przed wejściem w życie nowo ustanowionych norm prawnych” a „prawa nabyte winny być chronione ze względu na zasadę państwa prawnego, w szczególności na wynikającą z niej zasadę zaufania w stosunkach między obywatelem a państwem” (orzeczenie TK z 22 sierpnia 1990 r., sygn. K 7/90).

Trybunał Konstytucyjny w drodze własnego orzecznictwa dokonał zdefiniowania elementów składowych zasady demokratycznego państwa prawnego, potwierdzając w ten sposób, iż zasada z art. 2 Konstytucji RP może być określona mianem „zasady zasad”. Zresztą powszechne jest powtórzenie przez prawodawcę niektórych z nich w Konstytucji RP jako odrębnych zasad ustrojowych. Uznanie jednych elementów (lub ich treści) z tego katalogu jest nadal w doktrynie prawa konstytucyjnego dyskutowane, niektóre zaś uchodzą za bezsporne.

Trybunał Konstytucyjny nawiązywał do zasady demokratycznego państwa prawnego w dwojnasób. Po pierwsze do oceny materialnych treści prawodawstwa jako słusznych z punktu widzenia demokratycznego państwa prawnego i współtworzącej art. 1 nowelizacji grudniowej i art. 2 obecnej Konstytucji zasady sprawiedliwości społecznej. Po drugie jako katalog pomniejszych reguł obowiązujących w „państwie prawnym” czyli w państwie szanującym określone reguły stanowienia prawa. Choć należy zauważyć, że w dużej mierze oba katalogi mają nieostre granice i wzajemnie się przenikają.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego od lat akcentuje się ten ostatni, formalny aspekt zasady demokratycznego państwa prawnego i zwraca się uwagę na wywodzone z tej klauzuli reguły prawidłowej legislacji oraz na podwyższanie w ten sposób standardów ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Tym samym zasada demokratycznego państwa prawnego stała się wzorcem kontroli konstytucyjności prawa dokonywanej przez polski sąd konstytucyjny. W ten sposób prawodawca jest weryfikowany *post factum*, ale zasada ta oczywiście nie jest jedynie kryterium dla organu kontroli konstytucyjności, ale w równym stopniu wiążącym postulatem skierowanym do prawodawcy, który zobowiązuje go do przestrzegania reguł rzetelnej legislacji. Ma to powstrzymać niearbitralne działania organów publicznych, tworzenie prawa złej jakości i w ten sposób chronić wolności i prawa podmiotowe.

Do reguł rzetelnej czy przyzwoitej legislacji, zgodnie z zasadą demokratycznego państwa prawa, należy zasada legalizmu, zasada konstytucjonalizmu oraz cały szereg reguł, które ograniczają zakres swobody ustawodawcy.



Reguły te mówią o pewnym ideale relacji państwo (władza publiczna) – jednostka. Relacje te kształtowane są przez prawo, które musi spełniać określone warunki. I z tego punktu widzenia mają być oceniane działania państwa. Jako zgodne lub nie z zasadami postępowania (w tym przy tworzeniu praw). Nie ma natomiast znaczenia lub należy przypisać znacznie drugorzędne celom, które władza publiczna poprzez stanowione prawo pragnie realizować. Można zatem wymienione komponenty zasady demokratycznego państwa prawnego podzielić na pozytywne, czyli wskazujące jakie warunki muszą być spełnione oraz negatywne, czyli punktujące niedopuszczalne sposoby działania. I jeszcze raz należy podkreślić, że są one niedopuszczalne, nawet gdyby służyły osiągnięciu aprobowanych celów.

III. Do takich zasad bezdyskusyjnych, niebudzących wątpliwości i powszechnie wiążących w naszym kręgu cywilizacyjnym należy **zasada *lex retro non agit***. Jest to jednocześnie zasada łącząca w sobie oba kierunki orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, zarówno jako jedna z elementarnych reguł formalnych, ale i w ujęciu materialnym, jako uzasadnienie zasad o tym charakterze, np. ochrony praw nabytych czy bezpieczeństwa prawnego obywateli.

Zasada ta oznacza zakaz retroaktywności prawa, czyli dopuszczalności wstecznej mocy obowiązywania aktu normatywnego. Na podstawie tej zasady nie może ustawodawca ustanawiać przepisów prawa, które wiązałyby skutki prawne ze zdarzeniami prawnymi mającymi miejsce w przeszłości. U podstaw tej zasady leży przekonanie, że prawo stanowione przez państwo musi być przewidywalne i budzące zaufanie podmiotów nim związanych, które muszą mieć pewność, że w danym wypadku postępują zgodnie z obowiązującym prawem, co oznacza, że za takie zachowanie nie mogą być w przyszłości pociągnięte do odpowiedzialności nawet w sytuacji, gdyby przepisy prawa uległy zmianie. Zasada ta, o czym wielokrotnie przypominał Trybunał Konstytucyjny, jest podstawą porządku prawnego, wynikającą z wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawnego i kształtującą inne zasady, takie jak zasada zaufania obywatela do państwa oraz stanowionego przez niego prawa (wyrok TK z 17 grudnia 1997 r., sygn. K 22/96). **Co warte podkreślenia, według Trybunału Konstytucyjnego zasady te nie odnoszą się wyłącznie do obywatela czy osoby fizycznej, ale wyznaczają sytuację prawną innych podmiotów stosunków prawnych, w tym jednostek samorządu terytorialnego, które w ten sposób także mają być chronione przed ingerencją władzy państwowej (wyrok TK z 12 kwietnia 2000 r., sygn. K 8/98, wyrok TK z 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09).**

Jakkolwiek wątpliwości co do uznania zakresu w jakim beneficjentami zasady pewności prawa są podmioty władzy publicznej, w tym organy samorządu terytorialnego przewijały się w orzecznictwie (np. wyrok TK z 25 maja 1998 r., sygn. U 19/97), to jak sam Trybunał Konstytucyjny podsumował „*W późniejszych wyrokach jednoznacznie stwierdzono, że zasada zaufania do państwa i prawa (art. 2 Konstytucji) jest przez Trybunał Konstytucyjny uznawana za wiążącą również w stosunkach między jednostkami samorządu terytorialnego a państwem (zob. wyroki z: 18 lipca 2006 r., sygn. U 5/04, OTK ZU nr 7/A/2006, poz. 80 oraz 29 października 2010 r., sygn. P 34/08, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 84)*” (wyrok TK z 31 stycznia 2013 r., sygn. K 14/11). **Obecnie Trybunał wprost jako wzorzec kontroli konstytucyjności wskazuje np. zasadę zaufania jednostek samorządu terytorialnego do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji (tamże K 14/11).**

W związku z tym należy przyjąć, iż w przedmiotowej sprawie pomimo tego, że nowelizacja poprzez zmniejszenie obciążeń podatkowych jest z punktu widzenia podatników korzystna, to jednak nie może ująć uwadze fakt, iż poprzez jednoczesne zmniejszenie dochodów własnych gmin negatywnie wpływa na ich budżety. Dlatego standard wyznaczony w relacjach państwo - obywatel powinien być też dochowany w relacjach władza centralna - samorząd terytorialny.

Zasada niedziałania prawa wstecz nie jest zakazem bezwyjątkowym (wyrok TK z 3 października 2001 r., sygn. K 27/01, wyrok TK z 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/08, wyrok TK z 25 września 2000 r., sygn. K 26/99 i wiele innych). Odstępstwa od tej zasady dopuszczalne są jednak wyłącznie w wyjątkowych okolicznościach, „*jeżeli przemawia za tym konieczność realizacji innej zasady konstytucyjnej, a realizacja tej zasady nie jest możliwa bez wstecznego działania prawa. Dopuszczalność odstępstwa od tej zasady zależy również od wagi wartości konstytucyjnych, które badana regulacja ma chronić*” (wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00). Wśród innych powodów odstąpienia od zakazu retroakcji Trybunał Konstytucyjny wymieniał konieczność zachowania równowagi budżetowej czy wcześniej - eliminację archaicznych praw minionego ustroju (orzeczenie TK z 9 stycznia 1996 r., sygn. K 18/95).

Wyrażony w zasadzie demokratycznego państwa prawnego zakaz retroakcji adresowany jest nie tylko do organów władzy ustawodawczej, ale i do Trybunału Konstytucyjnego, który w roli „*negatywnego ustawodawcy*” ma kompetencję do pozbawienia całości lub części aktu normatywnego mocy obowiązującej, a tym samym do spowodowania zmiany stanu prawnego, której konsekwencją jest nie tylko zakaz stosowania przepisu uznanego za niezgodny z Konstytucją, ale i możliwość ponownego rozpatrzenia zakończonych już spraw (wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99).

Możliwa jest zatem sytuacja, w której przepis pod względem materialnym jest z Konstytucją zgodny, a o jego niezgodności z aktem wyższego rzędu decyduje wyłącznie lub przede wszystkim nierespektowanie przez ustawodawcę zakazu retroakcji. Trybunał Konstytucyjny oceniając przepisy przyzwalające na działanie prawa wstecz musi ocenić także ich skutki dla stosunków prawnych powstałych przed wejściem nowego prawa w życie i z tego punktu widzenia również ocenić ich konstytucyjność.

Z pewnością „zasada niedziałania prawa wstecz nie stoi na przeszkodzie przyznawaniu lub rozszerzaniu uprawnień z mocą wsteczną. Nie skutkuje jej naruszeniem także zmiana z mocą wsteczną prawa, które nie powoduje pozbawienia lub ograniczenia uprawnień obywateli, a co najmniej ekspektatyw tych uprawnień” (orzeczenie TK z 14 marca 1995 r., sygn. K 13/94). Trybunał Konstytucyjny dopuszczał także odstępstwa od zasady niedziałania prawa wstecz, w szczególności, gdy zmiany istniejącego stanu prawnego zmierzają do rozwiązań trafniejszych z punktu widzenia założeń Konstytucji od założeń dotychczasowych (orzeczenie TK z 29 stycznia 1992 r., sygn. K.15/91).

Czym innym jest jednak nadawanie mocy wstecznej przepisom prawnym, jeżeli prowadzi to do pogorszenia sytuacji podmiotów związanych nowymi przepisami w stosunku do stanu poprzedniego (wyrok TK z 17 grudnia 1997 r., sygn. K 22/96). Zgodnie z powyższym w takiej sytuacji należy po pierwsze wskazać wartość konstytucyjną, której realizacji naruszenie zasady zakazu retroakcji ma służyć. Po drugie ustawodawca musi udowodnić niezbędną naruszenia zasady zakazu retroakcji dla realizacji tej wartości, czyli innymi słowy wykazać, że jej realizacja jest niemożliwa bez retroaktywności nowego przepisu. Po trzecie wreszcie prawodawca powinien precyzyjnie określić konsekwencje prawne i faktyczne przepisu działającego wstecz (por. wyrok TK z 10 grudnia 2007 r., sygn. P 43/07, wyrok TK z 19 marca 2007 r., sygn. K 47/05, wyrok TK z 18 października 2006 r., sygn. P 27/05, wyrok TK z 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07).

**Po skonfrontowaniu tych wymogów z uzasadnieniem ustawy o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw przedłożonym do projektu przez Radę Ministrów trudno uznać je za wystarczające. Rzadko zdarza się, że w sumie żaden z powyższych wymogów nie został w uzasadnieniu spełniony.**

Rada Ministrów uzasadnia konieczność nowelizacji ustawy wykonaniem dyrektyw Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/28/WE z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych i w następstwie uchylających dyrektywy 2001/77/WE oraz 2003/30/WE<sup>18</sup> oraz umożliwić usunięcie powstałych wątpliwości interpretacyjnych ustawy OZE.

---

<sup>18</sup> Dz. Urz. UE z 2009 r. L 140, s. 16 ze zm.

Zgodnie z uzasadnieniem „art. 2 pkt 1 i 6 oraz art. 3 pkt 1 wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, z mocą od dnia 1 stycznia 2018 r. Wejście w życie zmian dotyczących art. 2 pkt 1 i 6 oraz art. 3 pkt 1 projektu automatycznie spowoduje zmianę w zakresie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Fakt ten będzie miał wpływ na wysokość opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, gdyż podatek ten będzie pobierany wyłącznie od ich części budowlanych. Określony w art. 17 pkt 2 projektu ustawy termin wejścia w życie wynika z przyjętych zobowiązań międzynarodowych, w tym treści decyzji z dnia 13 grudnia 2017 r., sygnatura SG-Grcffe(2017)D/19933.”

Natomiast wśród skutków wprowadzenia regulacji Rada Ministrów przewiduje m.in.:

- 1) społeczne – w związku z licznymi wątpliwościami w zakresie zmienianych przepisów prawnych, wejście w życie proponowanej regulacji spowoduje podniesienie stopnia zaufania obywateli do państwa;
- 2) gospodarcze – wejście w życie projektowanej regulacji przyczyni się do utwierdzenia przedsiębiorców, w tym mikro-, małych i średnich przedsiębiorców, w zakresie proponowanych stabilnych i uproszczonych mechanizmów wsparcia energii z OZE;
- 3) finansowe – wejście w życie projektowanej regulacji nie będzie bezpośrednio powodować konieczności poniesienia wydatków z budżetu państwa ani budżetu jednostek samorządu terytorialnego.

Przedkładana regulacja nie nakłada ani na jednostki samorządu terytorialnego, ani na budżet państwa dodatkowych zobowiązań finansowych, jednakże dodatkowe możliwości rozwoju gospodarczego i aktywizacji lokalnych społeczności może przyczynić się do wzrostu gospodarczego i zwiększenia dochodów do budżetu państwa z tytułu nowych inwestycji”.

W uzasadnieniu zauważono wpływ nowelizacji na wysokość opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, ale już pomija się ten niezwykle istotny element w ocenie skutków regulacji, co świadczy o jej nierzetelności. Nie ma bowiem wątpliwości, że przedmiotowa nowelizacja będzie miała wpływ na wysokość dochodów jednostek samorządu terytorialnego, a co za tym idzie na wykonywane przez te jednostki zadania. Wpływ ten będzie miał jednoznacznie negatywny charakter, co podnoszono jeszcze na etapie prac legislacyjnych.<sup>19</sup> W konsekwencji stosownie do art. 50 ust. 1 ustawy z

---

<sup>19</sup> Zob. pisma składane na etapie prac nad projektem w Senacie RP gmin: Świecie nad Osą, Kuczbork-Osada, Wróblew, Słupsk, Gołańcz oraz Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej - <https://www.senat.gov.pl/prace/senat/proces-legislacyjny-w-senacie/ustawy-uchwalone-przez-sejm/ustawy-uchwalone-przez-sejm/ustawa,551.html>. Jak wskazuje Wójt Gminy Słupsk w piśmie z dnia 11 czerwca 2018 r., zmiana zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych w trakcie roku budżetowego w przypadku tej gminy będzie skutkowałą uszczupleniem dochodów o ponad 7%, co przy budżecie wynoszących 22 mln zł jest kwotą znaczącą i może zakłócić jego realizację.

dnia 28 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>20</sup> projekt ustawy, którego skutkiem finansowym może być zmniejszenie dochodów jednostek sektora finansów publicznych w stosunku do wielkości wynikających z obowiązujących przepisów, powinien zawierać w uzasadnieniu określenie wysokości tych skutków.

W takiej sytuacji prawodawcę obowiązują podwyższone standardy przy stanowieniu prawa mającego obowiązywać z mocą wsteczną, o których wspomniano powyżej. **Brak jest w uzasadnieniu projektu ustawy wartości konstytucyjnej, której realizacji ma naruszenie zasady *lex retro non agit* służyć.** Odnosząc się do fragmentów uzasadnienia do art. 17 pkt 2 ustawy, należy zauważyć, że opóźnienia w wykonaniu dyrektywy przez władze państwowe (Sejm), czy też treść decyzji Komisji Europejskiej z dnia 13 grudnia 2017 r., sygnatura SG-Groffe(2017)D/19933, nie są w żadnym stopniu uzasadnieniem dla naruszenia praw jednostek samorządu terytorialnego w stosunkach prawnych powstałych przed uchwaleniem nowelizacji. Podkreślić przy tym należy, iż ogólnikowe powołanie się na wskazane akty, bez powołania konkretnych przepisów prawa, obligujących ustawodawcę krajowego do wprowadzenia analizowanej zmiany, nie pozwala nawet zweryfikować zasadności podniesionego argumentu. W szczególności wskazana decyzja Komisji Europejskiej odnosiła się do problematyki aukcyjnego wsparcia OZE oraz ulg w opłacie OZE dla przedsiębiorstw energetycznych, a nie preferencyjnego opodatkowania budowy elektrowni wiatrowych.

Nie są względami aksjologicznymi, aprobowanymi konstytucyjnie, które mogłyby uzasadniać naruszenie zasady *lex retro non agit* (por. wyrok TK z 5 września 2007 r., sygn. P 21/06), również interes producentów energii odnawialnej oraz związane z tym kwestie podatkowe

Każde prawo powinno być stanowione z należytą starannością, ale w takich dziedzinach jak przepisy podatkowe ustawodawca powinien zwrócić szczególną uwagę na zakaz retroakcji z powodu prawdopodobnych czy w przedmiotowej sprawie wręcz pewnych konsekwencji prawno-społecznych.

Przy okazji analizy uzasadnienia do przedmiotowej ustawy warto zwrócić uwagę na jeszcze jedną kwestię proceduralną. Otóż planowanym terminem wejścia w życie całej ustawy miał być dzień 1 stycznia 2018 r. Nie został on dotrzymany i uchwalenie jej z blisko półrocznym opóźnieniem starano się sanować właśnie poprzez wskazanie wstecznej daty wejścia nowelizacji w życie. Słusznie więc na etapie prac legislacyjnych zwróciła uwagę Kancelaria Prezydenta RP w piśmie z dnia 15 czerwca 2018 r.

---

<sup>20</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm.

(BPU.0700.10.2018)<sup>21</sup>, skierowanym do Marszałka Senatu, że „*stanowisko rządu można było uznać za przekonywujące, o ile zostałby dotrzymany pierwotny termin wejścia w życie ustawy, tzn. 1 stycznia 2018 r. Skoro ustawa została uchwalona 7 czerwca 2018 r., to treść powołanej wyżej decyzji nie usprawiedliwia takiego wywiązania się z przyjętych zobowiązań międzynarodowych, które prowadzi do naruszenia zasady *lex retro non agit*”.*

Zmiana pierwotnego terminu wejścia w życie ustawy bez pochylenia się nad jej uzasadnieniem, szczególnie przy zaproponowaniu naruszenia zasady zakazu retroakcji prawa, powinna być uznana za działanie szczególnie nierzetelne.

**IV.** Mimo, że prawo dopuszcza wyjątki od zasady *lex retro non agit*, to bezwzględnie niedopuszczalne jest stanowienie z mocą wsteczną prawa surowszego – *lex severior retro non agit*<sup>22</sup>. Zasada ta znana przede wszystkim prawu karnemu, obejmuje również prawo podatkowe. Jest to przykład przykładania szczególnej miary do takiej gałęzi prawa jaką jest prawo podatkowe, a jak wykazano we wstępnej części opinii, nowelizację, o której mowa w art. 17 pkt 2 analizowanej ustawy należy uznać za zmianę prawa podatkowego, gdyż wpływa ona na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Na szczególne standardy przy uchwalaniu przepisów podatkowych zwracał uwagę Trybunał Konstytucyjny. Zasady stanowienia prawa podatkowego odnajdywał polski sąd konstytucyjny w zasadzie demokratycznego państwa prawnego, mocą własnego orzecznictwa rozwijając ich definicje: zasadę wyłączności ustawy oraz zupełności ustawy w regulacji podatkowej (orzeczenie TK z 19 października 1988 r., sygn. Uw 4/88, orzeczenie TK z 12 stycznia 1994 r., sygn. K 12/94, orzeczenie TK z 15 marca 1995 r., sygn. K 1/95, wyrok TK z 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97), zasadę zaufania do państwa i prawa (orzeczenie TK z 8 listopada 1998 r., sygn. K 7/89, orzeczenie TK z 2 marca 1992 r., sygn. K. 9/92, orzeczenie TK z 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94), zakaz retroakcji prawa (orzeczenie TK z 27 lipca 1990 r., sygn. K 5/90, orzeczenie TK z 29 stycznia 1992 r., sygn. K 15/91), zasadę pewności i jawności prawa oraz ochrony praw nabytych (wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, orzeczenie TK z 2 marca 1992 r., sygn. K. 9/92, orzeczenie TK z 29 marca 1994 r., sygn. K 13/93, wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, wyrok TK z 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04), zasadę określoności prawa (orzeczenie TK z 29 marca 1994 r., sygn. K 13/93, orzeczenie TK z 11 kwietnia 1994 r., sygn. K 10/93), zasadę sprawiedliwości podatkowej (orzeczenie TK z 17 stycznia 2001 r., sygn. K 5/00, orzeczenie TK z 29 września 1993 r., sygn. K 5/03, orzeczenie TK z 28 listopada 1995 r., sygn. K 17/95, orzeczenie TK z

<sup>21</sup> <https://www.senat.gov.pl/prace/senat/proces-legislacyjny-w-senacie/ustawy-uchwalone-przez-sejm/ustawy-uchwalone-przez-sejm/ustawa,551.html>

<sup>22</sup> Zob. szerzej J. Kornaszewska, Zasada „*lex retro non agit*”. Czy prawo nie będzie wstecz?, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2018, nr 2 (42), s. 177.

20 października 1998 r., sygn. K 7/98, orzeczenie TK z 10 września 1996 r., sygn. K 10/96, wyrok TK z 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98, wyrok TK z 12 września 2000 r., sygn. K 1/00, orzeczenie TK z 25 listopada 1996 r., sygn. K 12/96) czy zasady interpretacji prawa podatkowego (zasadę *in dubio pro tributario*, zasadę ograniczonego stosowania analogii i wykładni rozszerzającej).

Dotyczy to również sytuacji, w której oddziaływanie na prawo podatkowe ma charakter pośredni – na przykład właśnie, jak w przedmiotowej sprawie, poprzez regulacje dziedzin niewymagających podwyższenia owych standardów (prawo budowlane). Jak zauważa Trybunał: „*prawodawca powinien mieć na uwadze, że odwoływanie się w aktach normatywnych regulujących dziedziny spraw, w odniesieniu do których obowiązuje wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych, do treści aktów normatywnych normujących zagadnienia, w wypadku których wskazany standard jest niższy, może prowadzić do naruszenia wymogów wynikających z konstytucyjnej zasady poprawnej legislacji. W takim wypadku prawodawca powinien zawsze sprawdzić, czy przepisy prawne, do których odsyła, spełniają wymagania legislacyjne właściwe nie tylko dla materii regulowanej przez nie bezpośrednio, lecz także dla materii regulowanej przez nie na skutek odesłania*” (wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09).

**V.** W przedmiotowej sprawie zastosowanie będą miały również inne zasady konstytuujące demokratyczne państwo prawa, na które szczególną uwagę w swoim orzecznictwie zwrócił Trybunał Konstytucyjny. Jak już wskazano uzasadnione jest ich stosowanie nie tylko w relacjach państwo - obywatel, ale również w odniesieniu do prawa wpływającego na sytuację prawną jednostek samorządu terytorialnego.

Nowelizacja z dnia 7 czerwca 2018 r. wydaje się naruszać **zasadę zaufania obywatela do państwa** (czy właściwie jak wcześniej przywołano - zasadę zaufania jednostek do państwa, wyrok TK z 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09) i jednocześnie do prawa przez te państwo stanowionego oraz tzw. **zasadę bezpieczeństwa prawnego obywateli**. Z zasady tej wynika, „*by nie stanowić norm prawnych, które nakazywałyby obciążenie obywateli bez jednoczesnego wprowadzenia zasad postępowania odpowiednio jasnych, umożliwiających dochodzenie przez obywateli swoich praw*” (orzeczenie TK z 8 grudnia 1998 r., sygn. K 3/92) oraz „*by zmiana prawa dotychczas obowiązującego, która pociąga za sobą niekorzystne skutki dla sytuacji prawnej podmiotów, dokonywana była zasadniczo z zastosowaniem techniki przepisów przejściowych, a co najmniej odpowiedniego *vacatio legis*. Stwarzają one bowiem zainteresowanym podmiotom możliwość przystosowania się do nowej sytuacji prawnej*” (orzeczenie TK z 2 marca 1992 r.,

sygn. K. 9/92). Czyli skoro pewne działanie (np. wynikające z planu finansowego j.s.t. jakim jest uchwalony budżet) zostało rozpoczęte, a prawo zabezpieczało w momencie jego podejmowania, że będzie ono realizowane w pewnym okresie (roku budżetowym), to podmiot musi mieć pewność, że będzie miał możliwość wykorzystania tego czasu (wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01). Ewentualnie ustawodawca może zrezygnować z okresu dostosowawczego decydując się na bezpośrednie (natychmiastowe) działanie nowego prawa – jeżeli przemawia za tym ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki (orzeczenie TK z 2 marca 1992 r., sygn. K. 9/92). Za taki w doktrynie i orzecznictwie uchodzi np. dążenie ustawodawcy do zapobiegania oszustwom i nadużyciom podatkowym, co w żadnym wypadku nie było podstawą wprowadzenia nowelizacji ustawy o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii.

Szczególnie istotne znaczenie zasada zaufania obywateli do państwa i prawa ma właśnie w prawie podatkowym. Spowodowane jest to słabą pozycją jednej strony i silnym uprawnieniem władczym drugiej, czyli państwa. Dlatego też obywatel musi mieć możliwość zapoznania się z ustawami daninowymi odpowiednio wcześniej, czyli co najmniej przed początkiem roku podatkowego (a jak wskazano we wstępnej części opinii podatek od nieruchomości jest rozliczany właśnie za rok podatkowy). Zresztą zgodnie z orzecznictwem Trybunału wymóg ten odnosi się nie tylko do ustawodawcy czy prawodawcy ogólnie, ale również do „interpretacji przyjmowanej przez organy państwa” (wyrok TK z 27 listopada 1997 r., sygn. U 11/97). Oparta na tej zasadzie zaufania pewność co do trwałości ustanowionego prawa i jego niewzruszalności, która w przypadku niedotrzymania tej reguły może niekorzystnie wpłynąć na dane przedsięwzięcie, ma pozwolić jednostce na działanie w zgodzie z prawem i pod ochroną tego prawa. Uzupełnieniem tej zasady jest obowiązek formułowania przepisów w sposób precyzyjny i jasny, czyli „zrozumiałych dla adresatów, (...) niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw” (wyrok TK z 23 października 2007 r., sygn. P 28/07).

Art. 2 Konstytucji zawiera w sobie również **zasadę ochrony praw nabytych**, która w ocenie Trybunału łączy się „na zasadzie związków instrumentalnych” z zasadą zaufania obywateli do państwa (orzeczenie TK z 11 lutego 1992 r., sygn. K 14/91). Jej zakres obejmuje prawa słusznie (sprawiedliwie) nabyte, czyli chociażby te, które przysługiwały w oparciu o stan prawny obowiązujący w czasie uchwalanie budżetów jednostek samorządu terytorialnego przed wejściem w życie przedmiotowej nowelizacji.

Warto zauważyć, że Trybunał Konstytucyjny dopuszcza odejście od tej zasady w przypadku konieczności dostosowywania rozwiązań prawnych do zmieniających się stosunków społecznych i ekonomicznych (orzeczenie TK z 11 lutego 1992 r., sygn. K 14/91), ale wyłącznie w sytuacji, kiedy nie narusza to zasady sprawiedliwości społecznej



(orzeczenie TK z 14 marca 1995 r., sygn. K 13/94), a ingerencja ustawodawcy następuje „przy zastosowaniu procedury umożliwiającej zainteresowanym dostosowanie się do zaistniałej sytuacji i odpowiednie rozporządzenie swoimi prawami” (wyrok TK z 15 września 1998 r., sygn. K 10/98). W późniejszym orzeczeniu Trybunał wskazywał, że nie wyklucza wprowadzania norm prawnych mniej korzystnych dla jednostek, jeżeli przemawia za tym jakaś inna wartość konstytucyjna. (...) taką wartością konstytucyjną mogąca uzasadniać ograniczenie lub zniesienie praw nabytych jest zachowanie równowagi budżetowej i zapobieganie nadmiernemu zadłużaniu się państwa (wyrok TK z 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09). W przedmiotowej nowelizacji nie dość, że takich wartości wskazać nie można, to jeszcze dochodzi do zachwiania równowagi budżetowej zainteresowanych jednostek samorządu terytorialnego.

Wątpliwe jest tym samym wypełnienie przez ustawę nowelizującą **regułą przyzwoitej legislacji**, również odkodowanych przez Trybunał Konstytucyjny wśród katalogu zasad demokratycznego państwa prawa. Zadaniem reguły przyzwoitej legislacji jest wyznaczenie konstytucyjnych standardów właściwych zachowań prawodawcy. Na przyzwoitość legislacji składają się już wspomniane zasady zakazu retroakcji prawa i ochrony praw nabytych.

Zgodnie z wymogami Trybunału Konstytucyjnego szczególna dbałość o procedurę powinna być widziana w działaniach ustawodawcy w kwestiach podatkowych, ponieważ „Konstatując szeroką swobodę władzy ustawodawczej w kształtowaniu systemu podatkowego, (...), TK wyprowadza stąd wniosek, iż owej swobodzie towarzyszyć musi obowiązek szczególnie starannego przestrzegania konstytucyjnych zasad odnoszących się do stanowienia i wprowadzania w życie przepisów ustawowych dotyczących podatków; z zasad tych należy wyprowadzić konstytucyjny wymóg rzetelnej i prawidłowej procedury” (orzeczenie TK z 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94).

Częścią tej zasady jest również właściwie dobrane *vacatio legis*. Brak odpowiedniego *vacatio legis* uznawanego za wartość proceduralną o charakterze zabezpieczającym oznacza naruszenie Konstytucji (orzeczenie TK z 2 marca 1992 r., sygn. K 9/92, wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97). Każdorazowo okres *vacatio legis* powinien być dobrany indywidualnie w zależności od treści nowych przepisów i stopnia ich ingerencji w dotychczasową sytuację prawną ich adresatów. Jeżeli zakwestionowany przepis prawny związany jest z bardzo poważnymi decyzjami życiowymi obywateli, niedopuszczalne według Trybunału jest nie tylko wprowadzenie go z mocą wsteczną, ale i brak odpowiedniego *vacatio legis*, które ustawodawca powinien ustanowić. Brak *vacatio legis* prowadzi bowiem do zaskakiwania adresatów norm prawnych nową regulacją prawną i zmienia na niekorzyść ich dotychczasowe sytuacje prawne (orzeczenie TK z 2 marca 1992 r., sygn. K. 9/92).

Według Trybunału odejście przez ustawodawcę od odpowiedniego *vacatio legis* dopuszczalne jest w sytuacji, gdy „*Ochrona konkretnych wartości o charakterze zabezpieczającym nie powinna prowadzić do zniweczenia wartości podstawowych dla ładu społecznego*” (wyrok TK z 3 listopada 2006 r., sygn. K 31/06) i wymienia wśród tych wartości podstawowych zagrożenie bezpieczeństwa państwa czy ładu społecznego. Oczywiście w przypadku przedmiotowej nowelizacji nie ma mowy o konfrontacji z tego typu wartościami. Trybunał wielokrotnie wskazywał, że jeżeli ustawodawca nie posiadał odpowiednich przesłanek, które zwalniać mogłyby od tego obowiązku, to konsekwencją jest naruszenie konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego poprzez naruszenie wynikającej z niej zasady niedziałania prawa wstecz i nieustanowienia stosownego okresu dostosowawczego, w zakresie w jakim wprowadza niekorzystne zmiany (...). Naruszając tę zasadę ustawodawca sprzeciwił się zatem zasadom pewności prawa i zaufania obywateli do państwa wynikającym z zasady demokratycznego państwa prawnego (wyrok TK z 17 grudnia 1997 r., sygn. K 22/96).

Biorąc pod uwagę obowiązki związane z ewentualną zmianą zakresu opodatkowania i w związku z tym koniecznością zwrotu nadpłaconego podatku należy przywołać jeszcze jeden wyrok Trybunału Konstytucyjnego, który za sprzeczne z zasadą przyzwoitej legislacji uznaje również „*zakreślenie adresatom takiego terminu wykonania nałożonego na nich obowiązku, w którym spełnianie go byłoby niemożliwe lub bardzo utrudnione*” (wyrok TK z 17 grudnia 2008 r., sygn. P 16/08). O potrzebie wprowadzenia odpowiedniego *vacatio legis* w zakresie nowelizacji art. 17 pkt 2 projektu ustawy wspominało zresztą na etapie prac legislacyjnych Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu w Opinii do ustawy o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (druk 840) z dnia 20 czerwca 2018 r.<sup>23</sup> Wskazano w niej, że „*Obniżenie podatku lokalnego, poza korzystnym efektem dla podatnika, ogranicza dochody samorządu gminnego. Treść uzasadnienia ustawy nie jest wystarczająca, do stwierdzenia wystąpienia okoliczności uzasadniającej odstępianie od zasady lex retro non agit.*” i zaproponowano odpowiednie *vacatio legis* skutkujące wejściem zmian wpływających na opodatkowanie od początku kolejnego roku podatkowego, tj. 1 stycznia 2019 r.

Zgodnie z wymogami postawionymi w orzecznictwie Trybunału za „*wysoce naganny*” błąd legislacyjny należy uznać również użycie w przedmiotowej ustawie rozdzielnie pojęcia „*wejścia w życie*” aktu prawotwórczego od pojęcia nabrania przez jego przepisy „*mocy obowiązującej z datą wcześniejszą*”. Bowiem „*Nadawanie mocy wstecznej przepisom ustawowym ograniczającym niewadliwie nabyte prawa /uprawnienia/ obywateli TK*

---

<sup>23</sup> <https://www.senat.gov.pl/prace/senat/proces-legislacyjny-w-senacie/ustawy-uchwalone-przez-sejm/ustawy-uchwalone-przez-sejm/ustawa,551.html>

wielokrotnie oceniał (...) jako pozostające w sprzeczności z konstytucyjnymi zasadami państwa prawnego i pochodnymi” (orzeczenie TK z 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94). Według Trybunału „Nabranie przez akt prawny mocy, o której traktuje druga część przepisu, nie jest jednak niczym innym jak jego wejściem w życie. Ustawa nie może wejść w życie i nie posiadać mocy obowiązującej, nie może też posiadać mocy obowiązującej przed wejściem w życie.” (wyrok TK z 30 marca 1999 r., sygn. K 5/98).

Abstrahując od wcześniej przywołanych argumentów w kwestii naruszenia przez ustawodawcę zasady zakazu retroakcji, to warto przywołać wielokrotnie powtórzone zdanie Trybunału Konstytucyjnego, że nawet samo skrócenie *vacatio legis* poniżej minimalnego 14-dniowego terminu jest dopuszczalne wyłącznie w uzasadnionych wypadkach, a przy wejściu w życie aktu normatywnego w dniu ogłoszenia w dzienniku urzędowym tylko wtedy, jeżeli natychmiastowego wejścia w życie danego aktu wymaga ważny interes państwa i nie stoją temu na przeszkodzie zasady demokratycznego państwa prawnego. Odstępując zaś od zasady 14-dniowego okresu *vacatio legis* prawodawca powinien zawsze umotywić to uzasadnionym charakterem przypadku albo ważnym interesem państwa (wyrok TK z 10 grudnia 2002 r., sygn. K 27/02).

**W każdym wskazanym przypadku mamy do czynienia z naruszeniem elementów składowych zasady demokratycznego państwa prawnego i w żadnym z nich nie doszło do sytuacji, w której Trybunał Konstytucyjny dopuszczał możliwość odejścia ustawodawcy od tak rozumianych dyrektyw.**

**VI.** Odrębną kwestią jest naruszenie przez przedmiotową nowelizację, poprzez ograniczenie przez ustawodawcę dochodów własnych j.s.t., konstytucyjnej **zasady samodzielności samorządu terytorialnego**, której jednym z przejawów jest samodzielność finansowa<sup>24</sup>. Powyższa zasada, wyrażona w art. 16 ust. 2, a następnie już *expressis verbis* w art. 165 ust. 2 i art. 167 Konstytucji pozostaje jednym z fundamentów istnienia samorządu terytorialnego. Jak twierdzi Trybunał Konstytucyjny istotą samodzielności finansowej jest „zapewnienie jednostkom samorządu terytorialnego dochodów pozwalających na realizowanie zadań publicznych tym jednostkom przypisanych, pozostawienie im swobody kształtowania swoich wydatków (z uwzględnieniem jednak zastrzeżeń ustawowych) oraz stworzenie odpowiednich gwarancji formalnych i proceduralnych w tym zakresie” (wyrok TK z 24 marca 1998 r., sygn. K 40/97).

---

<sup>24</sup> Zob. szerzej A. Olechno, Konstytucyjna zasada samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 7, s. 26 i n.

Na rzecz samodzielności samorządu terytorialnego przemawia już na samym początku rozdziału VII Konstytucji RP generalne domniemanie kompetencji zadań publicznych niezastrzeżonych na rzecz innych podmiotów władzy publicznej (art. 163).

Wyodrębnienie organizacyjne znajduje następnie swoje potwierdzenie w przyznaniu jednostkom samorządu terytorialnego osobowości prawnej ze szczególnym uwzględnieniem przysługiwania im praw podmiotowych o charakterze prywatnoprawnym, czyli prawa własności i innych praw majątkowych (art. 165 ust. 1). Trybunał Konstytucyjny uznał to za podstawę samodzielności samorządu terytorialnego, którą ustrojodawca dodatkowo wzmocnił w ust. 2 tego artykułu przyznając jednostkom samorządu terytorialnego sądową ochronę ich samodzielności (wyrok TK z 15 marca 2005 r., sygn. K 9/04). Jednostki samorządu terytorialnego mogą być zatem podmiotem praw i obowiązków, a zwłaszcza mogą dysponować swoim mieniem oraz uczestniczyć w obrocie gospodarczym (osobowość cywilnoprawna j.s.t.). Swoje zadania wykonują we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. W ten sposób ustawodawca zwykły jest ograniczony w stanowieniu przepisów nadmiernie ingerujących w kompetencje j.s.t.

Ograniczenie nie oznacza jednakże pozbawienia ustawodawcy jego podstawowej kompetencji. Trybunał Konstytucyjny częściowo jeszcze w poprzednim stanie prawnym zastrzegł, że samodzielność ta nie może być w całości lub w części przesądzającej o jej istocie zniesiona, co oczywiście nie wyklucza możliwości ustawowego jej ograniczania (orzeczenie TK z 23 października 1996 r., sygn. K 1/96, wyrok TK z 15 grudnia 1997 r., sygn. K 13/97), a następnie już na mocy obecnie obowiązującej Konstytucji potwierdził, że *„samodzielność (...) jest wartością chronioną, lecz nie absolutną. Ochrona tej wartości nie może wykluczać lub znosić całkowicie, albo w istotnej części prawa ustawodawcy do kształtowania stosunków w państwie. Samodzielność ta polega m.in. na działaniu samorządu w ramach ustaw, co należy rozumieć także i tak, iż celem ustaw ograniczających samodzielność samorządu (...) musi być stworzenie ram prawnych, w których ta samodzielność w państwie jednolitym by się realizowała”* (wyrok TK z 4 maja 1998 r., sygn. K 38/97).

W dalszej części przywołanego orzeczenia Trybunał Konstytucyjny te ramy wskazuje poprzez weryfikację dopuszczalności działania ustawodawcy *„zarówno z punktu widzenia formalnoprawnych wymagań, wynikających z porządku konstytucyjnego, a dotyczących materii objętej wyłącznością ustawy oraz zasad tzw. przyzwoitej legislacji, jak i przede wszystkim z punktu widzenia wymagań materialnoprawnych, jakie ustawodawca konstytucyjny nakłada na ustawy wkraczające w sferę samodzielności gmin oraz ich podstawowego charakteru”*. Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę na konieczność precyzyjnego i pełnego formułowania przepisów prawnych oraz zastrzega, że ingerencja

ustawodawcy nie może być nadmierna i musi znajdować uzasadnienie w „konstytucyjnie określonych celach i konstytucyjnie chronionych wartościach, których przedkładanie nad zasadę ochrony samodzielności gmin zależy od oceny ustawodawcy”. **Nadmierność ingerencji powinna być oceniona poprzez stwierdzenie, czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (celowa), czy regulacja ta jest niezbędna (konieczna) dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana oraz czy efekty wprowadzonej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów przez nią nakładanych.**

Sednem samodzielności finansowej j.s.t. jest art. 167 ust. 3 stwierdzający, że „*źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego są określone w ustawie*”. Według Trybunału Konstytucyjnego postanowienia tegoż artykułu należy rozumieć dwójako. Po pierwsze jako przepis gwarantujący gminom odpowiedni poziom dochodów, pozwalający im na realizację konstytucyjnie wyznaczonych zadań oraz zastrzegający formę ustawy dla określania źródeł tych dochodów. Po drugie, wskazane przez TK znaczenie art. 167. ust. 3 pełni „*rolę instrumentalną wobec celu podstawowego, jakim jest zapewnienie jednostce samorządu terytorialnego (...) odpowiednich środków finansowych na realizację jej zadań. Art. 167 ust. 3 można więc traktować jako wyraz zasady ogólniejszej, gwarantującej gminie nie tylko pozostawienie do jej dyspozycji określonych środków finansowych (poprzez zagwarantowanie źródeł, z których wypływają), ale też gwarantującej gminie możliwość samodzielnego wykorzystywania tych środków, a tym samym dokonywania wydatków i kształtowania za ich pomocą zadań. Gdyby bowiem wykluczyć istnienie konstytucyjnych gwarancji dla samodzielności dokonywania wydatków, to ustawowe zagwarantowanie źródeł dochodów, a także samodzielnego wykonywania zadań, mogłoby okazać się iluzoryczne, bo pozyskane środki finansowe mogłyby być gminie odbierane bez jakichkolwiek ograniczeń*” (wyrok TK z 24 marca 1998 r., sygn. K 40/97).

W przedmiotowej sprawie organy stanowiące j.s.t. działały w pełni racjonalnie uchwalając swoje budżety w terminie ustawowym i w zgodzie z obowiązującym wówczas prawem, uwzględniając dochody z tytułu podatku od nieruchomości, których wysokość z pewnością decydowała o skali planowanych przedsięwzięć. Jak słusznie zauważa się w datowanej na 23 kwietnia 2018 r. Opinii Zarządu Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej w sprawie projektu ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 2412)<sup>25</sup>, dochody z tytułu podatku od nieruchomości na rok 2018 nie zostały określone w budżetach gmin jako rezerwa lub lokata. Na ich podstawie zostały zaplanowane konkretne wydatki, najczęściej inwestycyjne, znajdujące odzwierciedlenie w

---

<sup>25</sup> <https://www.senat.gov.pl/prace/senat/proces-legislacyjny-w-senacie/ustawy-uchwalone-przez-sejm/ustawy-uchwalone-przez-sejm/ustawa,551.html>

Wieloletnich Prognozach Finansowych. Wpływają one także na ustalenie indywidualnego wskaźnika zadłużenia gmin mającego kapitalne znaczenie dla kondycji finansowej j.s.t.

W materiałach zebranych w pracach legislacyjnych nad analizowaną ustawą znaleźć można jeszcze jeden istotny argument, który warto podnieść. Skoro bowiem zasadą jest, że budżety j.s.t. nie przewidują nadwyżki budżetowej, a gromadzone dochody nie stanowią rezerwy ani lokaty, to braki w zakresie dochodów skutkują niemożliwością pokrycia przewidywanych wydatków przede wszystkim związanych z realizacją zadań własnych. W konsekwencji, zwłaszcza w przypadku małych gmin, na terenie których zlokalizowane są elektrownie wiatrowe, doprowadzi to do pogorszenia jakości życia ich mieszkańców.<sup>26</sup>

Wymienione zasady konstytucyjne: demokratycznego państwa prawa, samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, zakazu zmiany przepisów podatkowych w trakcie trwania roku podatkowego, nakazywały gminom podejmowanie działań ufnych w obowiązujący stan prawny i w żaden sposób nie pozwalających na przewidzenie, że władza ustawodawcza w trakcie roku budżetowego pozbawi je znacznej części dochodów. O ile więc w granicach określonych ustawą, zgodnie z art. 167 ust. 3 Konstytucji RP, ustawodawca może kształtować wysokość dochodów własnych gmin, w tym z tytułu podatku od nieruchomości, o tyle powinien w tym względzie mieć na uwadze również zasadę adekwatności wyrażoną w ust. 1 tego przepisu. Udział w dochodach publicznych powinien być odpowiedni do przypadających j.s.t. zadań. Skoro więc następuje obniżenie tych dochodów bez zmniejszenia zadań oraz bez właściwej rekompensaty utraconych dochodów, to zasada ta jest zachwiana ze szkodą dla społeczności lokalnej, wobec której samorząd pełni funkcję służebną.

**xxxXxxx**


**W konkluzji stwierdzić należy, że art. 17 pkt 2 ustawy z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw w zakresie, w jakim przewiduje wejście w życie z mocą wsteczną od dnia 1 stycznia 2018 r. zmienionych przepisów art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane, załącznika do tej ustawy oraz art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, których skutkiem jest zmniejszenie wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości od budowli elektrowni wiatrowych, jest w naszej ocenie niezgodny z art. 2 w związku z art. 167 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i zawartą tam zasadą**

---

<sup>26</sup> Pismo z dnia 13 czerwca 2018 r. Wójta Gminy Kuczbork-Osada do Senatora Senatu Rzeczypospolitej Polskiej Jana Marii Jackowskiego, <https://www.senat.gov.pl/prace/senat/proces-legislacyjny-w-senacie/ustawy-uchwalone-przez-sejm/ustawy-uchwalone-przez-sejm/ustawa,551.html>

demokratycznego państwa prawnego oraz jej komponentów składowych, takich jak zasada *lex retro non agit*, zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (pewności prawa), zasada ochrony praw nabytych, zasada przyzwoitej legislacji i zakaz zmiany przepisów podatkowych w trakcie trwania roku podatkowego oraz zasadą samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Białystok, dnia 11 sierpnia 2018 r.

  
dr hab. Rafał Dowgier

  
dr Artur Olechno