Rafał Dowgier¹

**Zasada *lex retro non agit* w prawie podatkowym –
uwagi na tle sprawy K 4/19**

Słowa kluczowe: zakaz działania prawa wstecz, prawo podatkowe, samodzielność finansowa gmin

Keywords: the law has no retroactive force (*lex retro non agit*), tax law, financial independence of municipalities

Streszczenie

Zakaz wstecznego działania prawa (*lex retro non agit*) ma szczególne znaczenie na gruncie prawa podatkowego. Zasadniczo jest on uznawany za instrument ochrony prawa podatnika. W rozpatrywanej przez Trybunał Konstytucyjny sprawie o sygn. K 4/19 na wskazaną zasadę powołały się jednostki samorządu terytorialnego. Z tego punktu widzenia mamy do czynienia z sytuacją znaczącą pod względem zarówno praktycznym, jak i teoretycznym. Ustawodawca dokonał z mocą wsteczną nowelizacji przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, co zmniejszyło obciążenia podatników, ale jednocześnie również dochody własne gmin. Celem opracowania jest zaprezentowanie wskazanej problematyki i odpowiedź na pytanie, czy w powołanej sprawie powołana zasada została faktycznie naruszona. Analiza jej aspektów faktycznych, jak i prawnych pozwala stwierdzić, że taka sytuacja miała miejsce. Aby tego dowiedzieć w opracowaniu wykorzystano przede wszystkim formalno-dogmatyczną metodę badawczą opartą na analizie dorobku orzeczniczego Trybunału Konstytucyjnego oraz literatury przedmiotu.

¹ ORCID ID: 0000-0003-1583-086X, doktor habilitowany, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa, Uniwersytet w Białymstoku. E-mail: r.dowgier@uwb.edu.pl.

Abstract***Lex retro non agit* Aule in Tax Law – Comments Evoked by the Case K 4/19**

The rule saying that the law has no retroactive force (*lex retro non agit*) is of particular importance in tax law. Generally, it is recognized as a measure protecting taxpayers' rights. Local government units evoked this rule in the case K 4/19 examined by the Constitutional Tribunal. From this point of view, we deal with the situation that is both practically and theoretically significant. The legislator used retroactive force of law to amend provisions imposing a real estate tax on wind farms, which decreased taxpayers' liabilities but, at the same time, municipal own income. A purpose of the study is to present the above-mentioned issue and answer the question whether the above quoted rule was actually violated. The analysis of its factual and legal aspects apparently entails that it did occur. To prove it, the author of the study has mainly used a formal-dogmatic research method based on the analysis of the Constitutional Tribunal case law and the subject literature.

I.

Zakaz wstecznego działania prawa (zasada *lex retro non agit*) jest jednym z fundamentów prawodawstwa podatkowego². Istotą retroaktywności jest okoliczność, że nowo ustanowione normy modyfikują zaistniałe już i konsumowane skutki stosowania norm wcześniejszych³.

Analizowana zasada, jako dyrektywa legislacyjna, skierowana jest pod adresem organów stanowiących prawo i przede wszystkim postrzega się ją jako służącą ochronie bezpieczeństwa prawnego obywateli. W obszarze prawa podatkowego chodzi więc o relacje pomiędzy państwem a podatnikiem. Ta sfera stanowi podstawowy obszar działania wskazanej zasady. Nie jest to jednak obszar jedyny, o czym świadczy rozpatrywana przez Trybunał Konstytucyjny sprawa o sygn. K 4/19. Jej przedmiotem jest zbadanie zgodności z art. 2

² Zob. A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, [w:] *System prawa finansowego, Tom III, Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 110.

³ Orzeczenie TK z 20 grudnia 1990 r. (sygn. K 5/90), OTK 1990/1/4.

w związku z art. 167 Konstytucji RP⁴, art. 17 pkt 2 ustawy z 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw⁵ w zakresie, w jakim przewiduje wejście w życie – z mocą wsteczną – od 1 stycznia 2018 r. zmian w prawie budowlanym oraz w ustawie z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych⁶. Skutkiem powołanych przepisów była zmiana z mocą wsteczną od początku 2018 r. zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych⁷. Zmiana ta, skutkująca obniżeniem podatku, była z punktu widzenia podatników korzystna. Jednak z punktu widzenia gmin będących beneficjentami wpływów z tego świadczenia, znacząco i to z mocą wsteczną, obniżała ich dochody.

We wniosku do Trybunału Konstytucyjnego wywiedziono szereg zarzutów związanych z naruszeniem zasad konstytucyjnych⁸. Niniejsze opracowanie skupia się wyłącznie na jednym z nich – naruszeniu zasady *lex retro non agit*. Orzeczenie TK ma więc to znaczenie, że po pierwsze wskaże, czy zasada *lex retro non agit* może być stosowana w obszarze prawa podatkowego nie tylko w relacjach państwo-podatnik, ale również znajduje zastosowanie do podmiotów publicznych, jakimi są jednostki samorządu terytorialnego. Po drugie, o ile odpowiedź na wskazane pytanie będzie pozytywna, to czy w stanie faktycznym sprawy z naruszenie tej zasady miało miejsce. W obu kontekstach mamy więc do czynienia z zagadnieniem prawnym, które zasługuje

⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁵ Dz.U. poz. 1276.

⁶ Dz.U. 2018, poz. 961 ze zm.

⁷ Pogląd ten znalazł potwierdzenie w wyroku NSA z 22 października 2018 r. (sygn. akt II FSK 2983/17), LEX nr 2590106. Zob. także R. Dowgier, *Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 9, s. 6–11.

⁸ Zob. np. wniosek Gminy Świecie nad Osą o zbadanie zgodności art. 17 pkt 2 ustawy z 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1276) z Konstytucją RP (<https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?&pokaz=dokumenty&sygnatura=K%204/19>), a także powołaną w nim opinię prawną dr hab. R. Dowgiera oraz dr hab. A. Olechno, stanowiącą załącznik do Uchwały nr XXXVII/249/2018 Rady Gminy Świecie nad Osą z 17 sierpnia 2018 r. w sprawie wystąpienia z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności art. 17 pkt. 2 Ustawy z 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1276) z Konstytucją RP.

na szczególną uwagę. Jego analiza wymagała wykorzystania przede wszystkim formalno-dogmatycznej metody badawczej, opartej na analizie dorobku orzeczniczego Trybunału Konstytucyjnego oraz literatury przedmiotu.

II.

Zakaz retroakcji stanowi element zasady demokratycznego państwa prawnego⁹. Zasada *lex retro non agit* oznacza niedopuszczalność 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. Jest to więc zakaz stanowienia norm prawnych, które stosowane byłyby do zdarzeń mających miejsce przed wejściem w życie nowo ustanowionych regulacji i z którymi prawo nie wiązało dotąd skutków prawnych przewidzianych tymi normami. Norma nie działa wstecz, jeżeli na jej podstawie należy dokonywać kwalifikacji zdarzeń, które wystąpiły po jej wejściu w życie¹⁰.

U podstaw zasady *lex retro non agit* 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.

Już od początku działalności Trybunału Konstytucyjnego powołana zasada była przedmiotem jego orzeczeń. W orzeczeniu z 22 sierpnia 1990 r.¹¹ Trybunał potwierdził, 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

⁹ A bywa też traktowany jako przewartość systemu prawnego czy warunek *sine qua non* bezpieczeństwa prawnego obywateli. Zob. np. J. Zajadło, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 października 2010 r. (sygn. akt K 10/08)*, „Przegląd Sejmowy” 2011, nr 2, s. 168 czy P. Czarnek, *Zasada państwa prawnego*, [w:] *Zasady ustroju III Rzeczypospolitej Polskiej*, red. D. Dudek, Warszawa 2009, s. 174.

¹⁰ Orzeczenie TK z 28 maja 1986 r. (sygn. U 1/86), OTK 1986/1/2.

¹¹ Sygn. K 7/90, OTK 1990/1/5.

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”.

Zatem respektowanie zasady *lex retro non agit* w praktyce oznacza, że:

- istnieje zakaz stanowienia rozwiązań prawnopodatkowych, które nakazywałyby stosować nowo ustanowione normy prawne do zdarzeń, które miały miejsce przed ich wejściem w życie i z którymi prawo podatkowe nie wiązało dotąd skutków prawnych;
- postępowanie podatnika podejmowane pod rządami obowiązującego prawa podatkowego i związane z nimi następstwa muszą być również uznane przez późniejszy porządek prawny – czyli przez nową regulację¹².

Wyrażony w zasadzie demokratycznego państwa prawnego¹³ 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 spraw¹⁴.

III.

Warto zwrócić uwagę, że zasada *lex retro non agit* nie ma charakteru bezwzględego. Sytuacje takie, na co niejednokrotnie zwracał uwagę Trybunał Konstytucyjny, muszą mieć wyjątkowy charakter i uzasadnienie w szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym inna zasada konstytucyjna, np. sprawiedliwości społecznej. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że nieretroaktywność dotyczy tylko takich regulacji normujących prawa i/lub obowiązki obywateli, które pogarszają ich sytuację w stosun-

¹² A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 30.

¹³ Zob. szerzej na temat zasady demokratycznego państwa prawnego, np. *Zasada demokratycznego państwa prawnego w Konstytucji RP*, red. S. Wronkowska, Warszawa 2006, s. 5.

¹⁴ Wyrok TK z 31 stycznia 2001 r. (sygn. P 4/99), OTK 2001/1/5.

ku do stanu poprzedniego, np. poprzez ograniczenie praw lub powiększenie zobowiązań¹⁵. Nie ma natomiast zakazu (w każdym razie do regulacji społecznych bądź majątkowych), by nowe normy przekreślały możliwość dalszego korzystania z regulacji ustanowionych wcześniej.

Odstępstwa od analizowanej 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 odstępowania od tej zasady zależy również od wagi wartości konstytucyjnych, które badana regulacja ma chronić”¹⁶.

Wśród innych powodów odstąpienia od zakazu retroakcji Trybunał Konstytucyjny wymieniał też konieczność zachowania równowagi budżetowej czy wcześniej – eliminację archaicznych praw minionego ustroju¹⁷, czy też konieczność zmiany istniejącego stanu prawnego zmierzającą do rozwiązań trafniejszych z punktu widzenia założeń Konstytucji od założeń dotychczasowych¹⁸.

Przed wszystkim na tle prawa daninowego wywodzi się jednak jako zasadę dopuszczalność wstecznego działania prawa, o ile nie skutkuje to pozbawieniem lub ograniczeniem uprawnień obywateli, a więc zwiększeniem ciężarów publicznych¹⁹. W obszarze tej gałęzi prawa trudno nawet znaleźć wyjątki od tej reguły, chociaż z orzecznictwa Trybunału wynika, że pogorszenie sytuacji podmiotów związanych nowymi przepisami może mieć miejsce²⁰. Konieczne jest jednak wskazanie wartości konstytucyjnej, której realizacji naruszenie zasady zakazu retroakcji ma służyć. Po drugie ustawodawca musi udowodnić niezbędność 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 wstecz²¹.

¹⁵ Orzeczenie TK z 29 stycznia 1992 r. (sygn. K 15/91), OTK 1992/1/8.

¹⁶ Wyrok TK z 7 lutego 2001 r. (sygn. K 27/00), OTK 2001/2/29.

¹⁷ Orzeczenie TK z 9 stycznia 1996 r. (sygn. K 18/95), OTK 1996/1/1.

¹⁸ Orzeczenie TK z 29 stycznia 1992 r. (sygn. K 15/91), OTK 1992/1/8.

¹⁹ Orzeczenie TK z 14 marca 1995 r. (sygn. K 13/94), OTK 1995/1/6.

²⁰ Zob. też J. Kornaszewska, *Zasada „lex retro non agit”. Czy prawo nie będzie wstecz?*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2018, nr 2 (42), s. 177.

²¹ Por. wyroki TK: z 10 grudnia 2007 r. (sygn. P 43/07), OTK-A 2007/11/155; z 19 marca 2007 r. (sygn. K 47/05), OTK-A 2007/3/27; z 18 października 2006 r. (sygn. P 27/05),

Badany przez Trybunał Konstytucyjny art. 17 pkt 2 ustawa o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw, w kontekście wskazanych kryteriów, nie wytrzymuje krytyki. Uzasadnienie tej ustawy pozwala stwierdzić, że nie zachodzi żadna ze wskazanych wyżej okoliczności uzasadniających retroaktywność prawa.

Jako podstawową przyczynę nowelizacji ustawy wskazano konieczność wykonania dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/28/WE z 23 kwietnia 2009 r. w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych i w następstwie uchylających dyrektywy 2001/77/WE oraz 2003/30/WE²² oraz umożliwienie usunięcia powstałych wątpliwości interpretacyjnych ustawy o odnawialnych źródłach energii²³. Zgodnie z uzasadnieniem projektu: „art. 2 pkt 1 i 6 oraz art. 3 pkt 1 wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, z mocą od 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 13 grudnia 2017 r., sygnatura SG-Grcffe (2017) D/19933”²⁴.

Ponadto w uzasadnieniu projektu odniesiono się do jego skutków finansowych: „wejście w życie projektowanej regulacji nie będzie bezpośrednio powodować konieczności poniesienia wydatków z budżetu państwa ani budżetu jednostek samorządu terytorialnego”. Akcentowano przy tym ewentualne korzyści płynące z nowelizacji dla sektora samorządowego: „Przedkładana regulacja nie nakłada ani na jednostki samorządu terytorialnego, ani na budżet państwa dodatkowych zobowiązań finansowych, jednakże dodat-

OTK-A 2006/9/124; z 20 stycznia 2009 r. (sygn. P 40/07), OTK-A 2009/1/4.

²² Dz.Urz. UE z 2009 r. L 140, s. 16 ze zm.

²³ Ustawa z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (t.j. Dz.U. 2018, poz. 2389 ze zm.).

²⁴ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (druk nr 2412 z 26 marca 2018 r.), <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/508530CF3005026FC125826C003358A4/%24File/2412.pdf> (10.02.2020).

kowe możliwości rozwoju gospodarczego i aktywizacji lokalnych społeczności może przyczynić się do wzrostu gospodarczego i zwiększenia dochodów do budżetu państwa z tytułu nowych inwestycji”.

Generalnie uzasadnienie projektu prowadzi do wniosku, że z jednej strony jego skutkiem będzie zmniejszenie obciążeń z tytułu podatku od nieruchomości, ale z drugiej strony nie przełoży się to bezpośrednio na dochody gmin. Takie stanowisko negowali w toku prac legislacyjnych przedstawiciele samorządów²⁵.

Jeżeli więc jako zasadę przyjąć zakaz retroaktywności prawa w ogóle, a w zakresie prawa podatkowego w szczególności, to prawodawcę obowiązują podwyższone standardy przy stanowieniu prawa mającego obowiązywać z mocą wsteczną, gdy korzysta ze sformułowanych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyjątków od tego zakazu. Nie sposób jest wskazać, w oparciu o uzasadnienie projektu ustawy wprowadzającej zmiany w zasadach opodatkowania elektrowni wiatrowych, takich wartości, które uzasadniałyby poczynienie wyłomu w zasadzie *lex retro non agit*. Nie znajdują one oparcia ani w opóźnieniach w wykonaniu dyrektywy przez władze państwowe (Sejm), czy też treści decyzji Komisji Europejskiej z 13 grudnia 2017 r., sygnatura SG-Grcffe(2017)D/19933. Nie są względami aksjologicznymi, aprobowanymi konstytucyjnie, które mogłyby uzasadniać naruszenie zasady *lex retro non agit*, również interes producentów energii odnawialnej oraz związane z tym kwestie podatkowe.

IV.

W obszarze reguł stanowienia prawa podatkowego zakaz rektroakcji odnoszony był do tej pory do relacji państwo-podatnik. Analizowana sprawa ma

²⁵ 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> (10.02.2020). Jak wskazywał Wójt Gminy Słupsk w piśmie z 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.

w tym kontekście precedensowy charakter, gdyż odnosi się do relacji pomiędzy ustawodawcą, jednostką samorządu terytorialnego (gminą) oraz podatnikami. Zauważyć należy, że takie wzajemne oddziaływania są powszechne w obszarze szeroko pojętych finansów publicznych. To do materii ustawowej zaliczono wprowadzanie i znoszenie danin publicznych, w tym podatków (art. 84 Konstytucji RP) oraz określenia wszystkich istotnych elementów konstrukcji podatku (art. 217). Zatem ustawodawca może decydować również o zniesieniu, czy ograniczeniu danin publicznych stanowiących dochody własne gmin (np. podatku od nieruchomości). Zauważyć także należy, że wszystkie szczeble samorządu terytorialnego posiadają udziały w podatkach dochodowych pobieranych na rzecz Skarbu Państwa. W rezultacie zmniejszenie obciążeń podatkowych w tym zakresie, obniża dochody tych jednostek, co jest działaniem naruszającym ich uprawnienia. Jednocześnie takie obniżki są korzystne z punktu widzenia podatników. To samo zdarzenie prawne może więc oddziaływać różnie na te dwie grupy podmiotów. W przypadku podatników zmniejszenie ich obciążeń, mogłoby uzasadniać odstępstwo od zakazu retroakcji prawa. Ocena działań legislacyjnych w tym zakresie powinna jednak uwzględniać również sytuację gmin. Ta okoliczność ta może podlegać ocenie Trybunału.

Pomimo tego, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego formułowano wątpliwości co do uznania zakresu, w jakim beneficjentami zasady pewności prawa, w skład której wchodzi reguła *lex retro non agit*, mogą być jednostki samorządu terytorialnego²⁶, to – jak wskazano w orzeczeniu TK z 31 stycznia 2013 r.²⁷ „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”²⁸. W oparciu o wskazane orzeczenie należy przyjąć, że 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. Zatem zasada ta nie odnosi się wyłącznie do obywatela, ale wyznaczają sytu-

²⁶ Np. wyrok TK z 25 maja 1998 r. (sygn. U 19/97), OTK 1998/4/47.

²⁷ Sygn. K 14/11, OTK – A 2013/1/7.

²⁸ 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.

ację prawną innych podmiotów stosunków prawnych, w tym jednostek samorządu terytorialnego, które w ten sposób także mają być chronione przed ingerencją władzy państwowej²⁹.

W związku powyższym należy przyjąć, że w rozstrzyganej przez Trybunał sprawie K 4/19, 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, a kwestia ta może podlegać kontroli Trybunału Konstytucyjnego.

V.

W konkluzji stwierdzić należy, że rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 4/19 może mieć nie tylko istotne znaczenie praktyczne dla zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości w 2018 r., ale także teoretyczne. W opracowaniu odniesiono się jedynie do jednej z kilku, wywodzonych z art. 2 Konstytucji RP zasad związanych z tworzeniem prawa, które w ocenie wnoszących skargę zostały naruszone przy nowelizacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. W tym kontekście złamanie zakazu retroaktywności prawa podatkowego wydaje się najbardziej jaskrawe, co nie umniejsza wagi innych zarzutów, w tym naruszenia wywodzonej z art. 167 Konstytucji RP zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Mając na uwadze specyfikę tworzenia prawa podatkowego, które w ostatnich latach cechuje się bardzo dużą dynamiką zmian, a także uzależnienie dochodów jednostek samorządu terytorialnego od działań ustawodawcy, pozytywne dla tych jednostek orzeczenie Trybunału może mieć charakter prewencyjny. Być może powściągnie ono ustawodawcę w dokonywaniu zmian w prawie podatkowym, nie tylko z naruszeniem podstawowych zasad poprawnej legislacji, ale także z pominięciem oceny ich skutków dla sektora fi-

²⁹ Wyroki TK z 12 kwietnia 2000 r. (sygn. K 8/98), OTK 1990/1/11 oraz z 20 stycznia 2010 r. (sygn. Kp 6/09), OTK-A 2010/1/3.

nansów samorządowych. Nie odbierając ustawodawcy konstytucyjnie gwarantowanych uprawnień w tym zakresie, działania te powinny uwzględniać również ochronę samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. W konsekwencji zmniejszanie dochodów gmin, chociaż dopuszczalne, powinno uwzględniać zarówno roczny charakter ich budżetów (zakaz zmniejszania dochodów w trakcie roku, w tym z mocą wsteczną), jak i przy pozostawieniu tego samego zakresu zadań, wiązać się z rekompensatą utraconych z tego tytułu dochodów.

Literatura

- Czarnek P., *Zasada państwa prawa*, [w:] *Zasady ustroju III Rzeczypospolitej Polskiej*, red. D. Dudek, Warszawa 2009.
- Dowgier R., *Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 9.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe*, [w:] *System prawa finansowego, Tom III, Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszaw 2010.
- Kornaszewska J., *Zasada „lex retro non agit”. Czy prawo nie będzie wstecz?*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2018, nr 2 (42).
- Zajadło J., *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 października 2010 r. (sygn. akt K 10/08)*, „Przegląd Sejmowy” 2011, nr 2.
- Zasada demokratycznego państwa prawnego w Konstytucji RP*, red. S. Wronkowska, Warszawa 2006.