

Pojęcie i charakter prawny podatku lokalnego na gruncie Konstytucji RP¹

dr hab. Monika Bogucka-Felczak

Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji

Podatki lokalne stanowią jedno z podstawowych źródeł wyposaźania samorządu terytorialnego w dochody.

Ilość, rodzaj i wydajność fiskalna oraz zakres władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego realizowanego w stosunku do podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego w danym państwie są pochodną wielu czynników, takich jak uwarunkowania historyczne, stan finansów publicznych, oraz przede wszystkim przyjęta przez ustrojodawcę koncepcja samorządności lokalnej. System finansowy samorządu terytorialnego powinien bowiem stanowić emanację koncepcji ustrojowej samorządu terytorialnego w państwie. Podział dochodów publicznych pomiędzy państwo a samorząd ma w związku z tym za zadanie odzwierciedlać podział funkcji pomiędzy poszczególnymi szczeblami władzy publicznej.

Posiadanie własnych zasobów finansowych przez jednostki samorządu terytorialnego warunkuje możliwość ich uczestnictwa w sprawowaniu władzy publicznej. Współcześnie, owo posiadanie stanowi najczęściej efekt podziału publicznych

zasobów finansowych pomiędzy państwo a wspólnoty lokalne i regionalne, choć może być również rezultatem stania się prawa dochodów publicznych przez autonomiczne finansowo samorządy, co podyktowane jest właśnie koncepcją ustrojową samorządu terytorialnego w danym państwie.

Pochodną założeń koncepcyjnych w zakresie pozycji ustrojowej samorządu terytorialnego jest także zakres samodzielności i autonomii finansowej samorządu terytorialnego, których przejawem jest możliwość kształtowania wysokości wpływów ze źródeł dochodów własnych, w tym podatków lokalnych

W ramach naturalnoprawnej teorii tłumaczącej genezę samorządu terytorialnego zakłada się funkcjonowanie silnych i niezależnych, powstałych w wyniku oddolnych procesów wspólnot samorządowych o szerokich uprawnieniach decyzyjnych także w sferze finansów publicznych.

W ramach państwowej koncepcji samorządności lokalnej, zgodnie z którą samorząd terytorialny powstał w procesie decentralizacji władzy publicznej, a więc na mocy decyzji władz centralnych, samodzielność finansowa wspólnot terytorialnych zawsze jest limitowana ustawowo, a co za tym idzie jej zakres wyznaczony jest decyzjami legislatywy.

Współcześnie właściwie w żadnym państwie prawnonaturalna i państwowa koncepcja samorządności lokalnej nie występują w czystej postaci. W państwach, w których samorząd terytorialny powstał w drodze decentralizacji ujawniają się tendencje do poszerzania uprawnień wspólnot lokalnych, w celu zwiększenia udziału obywateli w sprawowaniu władzy publicznej, charakterystyczne dla koncepcji prawnonaturalnej; w krajach, w których jednostki samorządu terytorialnego traktowane są jako podmioty w sposób naturalny predystynowane do wykonywania zadań publicznych zjawisko decentralizacji również miało miejsce, w celu dalszego podziału uprawnień i kompetencji pomiędzy różne szczeble sprawowania władzy publicznej.

1 Poniższa opinia stanowi zebranie tez i wniosków Autorki zawartych w następujących opracowaniach: M. Bogucka-Felczak, Konstytucyjne determinanty funkcjonowania mechanizmów korekcyjno - wyrównawczych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2017, wydawnictwo „Poltex”; M. Bogucka-Felczak, Potencjał dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego – wybrane problemy”, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” Wydawnictwo Społecznej Akademii Nauk, 2017/2/77-91; M. Bogucka-Felczak, System korekcyjno – wyrównawczy w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego – ewolucja i ocena rozwiązań prawnych [w:] Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy, pod red. W. Miemiec, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 213 – 228; Ekspertyza „Finansowanie rozwoju miast – zmiany finansowe i fiskalne” sporządzona na zamówienie Ministerstwa Rozwoju Regionalnego we współautorstwie z Prof. zw. dr hab. Teresą Dębowską- Romanowską.

Tezę o możliwości przenikania się dwóch koncepcji samorządu terytorialnego: państwowej i naturalistycznej, potwierdza, jak się wydaje, treść unormowań polskiej konstytucji określających status i rolę samorządu terytorialnego w państwie.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 Konstytucji RP² ustrój terytorialny Rzeczypospolitej Polskiej zapewnia decentralizację władzy publicznej. Formą decentralizacji władzy publicznej w Polsce jest samorząd terytorialny, o czym świadczy treść art. 16 ust. 2 Konstytucji RP, zgodnie z którym, samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej, a przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.

W orzecznictwie konstytucyjnym decentralizacja władzy publicznej jest postrzegana jako proces poszerzania uprawnień jednostek władzy publicznej niższego stopnia w drodze przekazywania im zadań, kompetencji oraz niezbędnych środków.³ Proces ów powinien przebiegać z uwzględnieniem konstytucyjnych wartości i zasad ustroju państwa, w tym wyznaczających granice dla decentralizacji władzy w państwie. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny, granice decentralizacji wyznaczone są przede wszystkim przez zasadę jednolitości Rzeczypospolitej (art. 3 Konstytucji). Granice decentralizacji wyznaczone są także przez konsekwencje ustrojowe zasady, zgodnie z którą Rzeczpospolita jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji). Oznacza to konieczność utrzymania równowagi między potrzebami i interesami o charakterze lokalnym znajdującymi wyraz w kompetencjach przyznanych społecznościom lokalnym a potrzebami i interesami o charakterze ponadlokalnym.⁴

Tak rozumiana zasada decentralizacji oznacza podkreślenie jednolitego charakteru państwa, ujmowanie dobra wspólnego jedynie jako dobra o wymiarze ogólnonarodowym i poszukiwanie dla wszystkich przejawów działalności samorządu terytorialnego konkretnej ustawowej podstawy prawnej.⁵

Jednak pamiętać należy, że w preambule Konstytucji RP ustrojodawca odwołuje się do zasady pomocniczości, umacniającej uprawnienia obywateli i ich wspólnot. Także art. 15 ust. 2 Konstytucji RP nakazuje ustawodawcy, kształtującemu podział terytorialny państwa w drodze ustawy uwzględnić więzi społeczne, gospodarcze lub kulturowe i nimi się kierować przy ich tworzeniu, podziale lub likwidacji. W art. 16

ust.1 Konstytucji RP samorząd terytorialny jest rozumiany jako ogół mieszkańców jednostek zasadniczego podziału terytorialnego, który stanowi z mocy prawa wspólnotę samorządową. Z kolei z mocy art. 170 Konstytucji RP, członkowie tych wspólnot mogą decydować w drodze referendum lokalnego o sprawach dotyczących tej wspólnoty, a więc nie tylko w sprawach *stricte* administracyjnych.

Uznanie gmin, czyli najniższego szczebla struktur samorządowych, za podstawową jednostkę samorządu terytorialnego (art. 164 ust. 1 Konstytucji RP) oraz wprowadzenie domniemania kompetencji gmin do wykonywania wszystkich zadań nie zastrzeżonych dla innych szczebli samorządu (art. 164 ust. 3 Konstytucji RP) również odpowiada zasadzie subsydiarności, uznającą za celowe wykonywanie władzy publicznej możliwie najbliższej obywatela, która legła u podstaw prawnonaturalnej teorii samorządu terytorialnego.

Dwoistość koncepcji samorządu terytorialnego w Konstytucji RP nie oznacza, iż są one równorzędne. Kształt współczesnego samorządu w Polsce jest wynikiem decyzji ustawodawcy, a jego powstanie jest efektem procesów decentralizacji. Nie negując zatem faktu, iż samorząd terytorialny stanowi element struktur administracyjnych w ramach jednolitego państwa, to jednak kontekst konstytucyjny uprawnia do stwierdzenia, iż zwiększenie efektywności zarządzania publicznego nie jest jedynym celem funkcjonowania samorządu terytorialnego w państwie; jest zamierzonym skutkiem lepszego rozpoznania potrzeb członków wspólnoty przez jego władze, których obowiązkiem jest działanie w interesie i dla dobra wspólnoty.

Zakres i kształt decentralizacji finansowej w państwie, w którym konstytucyjny model samorządu terytorialnego ma, jak w Polsce charakter mieszany, jest efektem politycznego wyboru pomiędzy koncepcją rozszerzania samodzielności finansowej samorządów, mającej oparcie w wydajnych źródłach dochodów i szerokich uprawnieniach decyzyjnych, a koncepcją wyrównawczej redystrybucji dochodów dla zrównoważonego rozwoju ekonomicznego całego państwa.

Pojęcie autonomii finansowej i samodzielności finansowej to określenia towarzyszące pojęciu decentralizacji, przy czym w literaturze przedmiotu uznaje się, że decentralizacja jest pojęciem najszerszym.⁶ Wydaje się jednak, że współcześnie relacje pomiędzy decentralizacją finansową, autonomią i samodzielnością tego rodzaju mają charakter bardziej złożony. Dwie ostatnie cechy, zgodnie z państwową teorią samorządu terytorialnego, stanowią atrybuty nabywane w procesie decentralizacji, stanowiąc zamierzony efekt tego procesu.

2 Ustawa z dnia 17 marca 1921 r. – *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Dz. U. Nr 44, poz. 267.

3 Wyrok TK 18 lipca 2006 r., U 5/04, OTK-A 2006/7/80.

4 Wyrok TK z dnia 18 sierpnia 2003 r., sygn. K 24/02, OTK 2003/2/11.

5 H. Izdebski, *Domniemanie zadań samorządu terytorialnego i domniemanie zadań gminy w obrębie samorządu terytorialnego - klauzule generalne dotyczące zadań samorządu*, „Samorząd Terytorialny” 2015/1-2/69-76.

6 E. Denek, J. Wierzbicki, *Problemy ekonomicznego i systemowego wyodrębnienia gospodarki terenowej* [w:] *Finanse gospodarki terenowej*, praca zbiorowa pod red. J. Wierzbickiego, Warszawa 1989, s. 38.

Samodzielność finansowa samorządu terytorialnego to zarówno cel (stan, do którego się dąży), jak i skutek procesów decentralizacji władzy publicznej.⁷ Nie istnieje także określona docelowo wiązka uprawnień i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego, której posiadanie przesądzałoby o samodzielności wspólnot lokalnych.⁸ Zakres samodzielności samorządu terytorialnego w danym państwie i w danym czasie, odzwierciedlony w obowiązujących normach, warunkowany jest zatem kierunkami prowadzonej przez władze centralne polityki wobec samorządu.

W doktrynie prawa finansowego proponuje się różne definicje samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Niewątpliwie samodzielność finansowa stanowi element szerszego pojęcia, jakim jest samodzielność samorządu terytorialnego w ogóle,⁹ rozumiana jako wyposażenie w prawo do względnie samodzielnego działania w granicach ustawowo dopuszczalnych, oraz niezawisłość oznaczająca wolność od ingerencji w ich sprawy organów wyższego stopnia.¹⁰ Owo „względnie samodzielne działanie” jest sformułowaniem zamierzonym, w ramach państwowej, jak i mieszanej koncepcji samorządu terytorialnego, jako że z samodzielności finansowej jednostki samorządu terytorialnego korzystają w zakresie wynikającym z przepisów ustaw.

Wspomnianą względność warunkuje również „integralność finansów samorządu terytorialnego z systemem finansów publicznych”.¹¹ Nie można zatem utożsamiać pojęcia samodzielności finansowej z pełną swobodą samorządów w kreowaniu, pobieraniu i administrowaniu pobranymi dochodami, pełną swobodą w podejmowaniu decyzji o kierunkach i sposobie przeznaczania środków finansowych, będących w dyspozycji samorządu, ale jedynie w granicach prawa. Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego nie może bowiem znosić całkowicie lub w istotnej części prawa ustawodawcy do kształtowania stosunków w państwie.¹²

N. Gajl twierdziła, iż przez samodzielność finansową jednostek samorządu terytorialnego rozumieć należy uprawnienia dotyczące występowania jednostek samorządu terytorialnego na forum gospodarczym, tj. uprawnienia do dysponowania mieniem lokalnym, uprawnienia do występowania w obrocie handlowym, wynikające z posiadania przez nie osobowości prawnej, uprawnienia do pobierania dochodów lokalnych, tak własnych, jak i uzupełniających, uprawnienia do zaciągania kredytów i pożyczek oraz emisji papierów wartościowych.¹³

W doktrynie prawa pojęcie samodzielności finansowej odróżnia się od autonomii finansowej jednostek samorządu terytorialnego, wskazując, iż na autonomię podmiotu składają się uprawnienia prawne i polityczne.¹⁴ W ujęciu prawnym autonomię przeciwstawia się współzarządzaniu, zaś w ujęciu politycznym, mówiąc o autonomii akcentuje się niepodleganie władzom nadrzędnym.¹⁵ Zatem autonomia lokalna to wolność jednostek terytorialnych od ingerencji władzy, swoboda decyzyjna tych jednostek w zakresie realizacji określonych celów/rezultatów, odzwierciedlenie tożsamości.¹⁶

Wielu autorów autonomię finansową sprowadza do dwóch podstawowych aspektów, tj. swobody kształtowania dochodów oraz swobody kształtowania wydatków. Do innych jej aspektów zaliczyć należy: swobodę organów samorządowych w zakresie konstruowania budżetu, zaciągania kredytów, pożyczek i emisji komunalnych papierów wartościowych, udzielania poręczeń i gwarancji.¹⁷ Nie jest uzasadnione deprecjonowanie ani przypisywanie szczególnej roli któremukolwiek z wymienionych aspektów, ponieważ z punktu widzenia prawidłowego funkcjonowania systemów finansowych jednostek samorządu terytorialnego wszystkie z nich są jednakowo ważne i muszą harmonijnie współdziałać.¹⁸

W ramach naturalnej koncepcji samorządu terytorialnego, w państwach federacyjnych i w państwach unitarnych uznających autonomię regionów, pojęcie autonomii utożsamiane jest z podziałem władzy ustawodawczej pomiędzy parlament a ciała stanowiące wspólnot terytorialnych, które w ten sposób zyskują uprawnienia do stanowienia prawa rangi ustawowej.

Z naturalną koncepcją samorządu terytorialnego, której pochodną jest uznanie przynajmniej w znacznej części, auto-

7 E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2006, s. 215.

8 E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja...*, op. cit., s. 41.

9 H. Sochacka-Krysiak, *Finanse samorządu terytorialnego w systemie budżetowym państwa*, Zeszyty Naukowe AE, Poznań, Seria I, z. 203, s. 79.

10 M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Samodzielność jako fundamentalna wartość samorządu terytorialnego* [w:] *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, pod red. I. Czaji-Hliniak, Kraków 2012, s. 330.

11 K. Surówka, *Samodzielność finansowa samorządu terytorialnego w Polsce*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2013, s. 52.

12 M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Wyznaczanie i ochrona granic samodzielności, w tym finansowej, jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty konstytucyjne*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, pod red. J. Stankiewicza, J. P. Lewkowicza, Białystok 2010, s. 335.

13 N. Gajl, *Finanse i gospodarka lokalna...*, op. cit., s. 13-14.

14 N. Gajl, *Finanse i gospodarka lokalna...*, op. cit., s. 14.

15 *Ibidem*.

16 L. Pratchett, *Local autonomy, local democracy and the 'New Localism'*, "Political Studies" 2004, vol. 52, s. 358.

17 M. Poniatowicz, *Determinanty autonomii dochodowej samorządu terytorialnego w Polsce*, „Nauki o Finansach” 2015/1 (22)/12.

18 *Ibidem*, por. także W. Miemieć, K. Sawicka, M. Miemieć, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2013, s. 55.

nomii, w tym finansowej wspólnot terytorialnych, polegającej na przyznaniu im prawa do kreowania źródeł dochodów, powiązany jest system konkurencji podatkowej, charakterystyczny dla państw federacyjnych i polegający na zapewnieniu samorządom i podmiotom związkowym prawa do opodatkowania dowolnych źródeł podatkowych niezależnie od decyzji w tym zakresie innych związków publicznoprawnych. Wady tego systemu, w postaci znacznego zróżnicowania wysokości podatku w poszczególnych częściach kraju, a co za tym idzie zróżnicowania kosztów i zakresu realizacji usług publicznych i wreszcie nadmierna eksploatacja źródeł podatkowych zadecydowały, iż w modelowym kształcie system ów nie funkcjonuje; najbliższy jest mu współcześnie system amerykański i szwajcarski.

Postrzeganie samorządu terytorialnego jako naturalnej korporacji polityczno – terytorialnej, nie wyklucza oczywiście możliwości przekazania im pewnych źródeł dochodów przez państwo, jako że i w krajach o takiej tradycji pojmowania samorządu terytorialnego, zjawisko decentralizacji występuje.

Państwowa koncepcja samorządu terytorialnego, traktująca samorząd terytorialny za podmiot co prawda publiczny, ale wewnętrzny, stanowiący część jego struktur sprzeciwia się takiemu ujmowaniu autonomii, w tym autonomii finansowej. Stąd, zdaniem T. Dębowskiej – Romanowskiej z autonomii finansowej korzysta podmiot wewnętrzny i publiczny, któremu w drodze konstytucji i ustaw przekazano uprawnienia do stanowienia dochodów publicznych¹⁹ oraz prawo do prowadzenia polityki fiskalnej, ale w granicach prawa.

Pojmowanie samorządu terytorialnego, jako zdecentralizowanych struktur w ramach jednolitego państwa, oznaczać musi węższe uprawnienia jednostek samorządu terytorialnego w zakresie kreacji źródeł dochodów w stosunku do uprawnień, jakie wywodzi się z koncepcji naturalnoprawnych, Państwowa teoria samorządu terytorialnego zakłada, że stanowienie dochodów publicznych przez jednostki samorządu terytorialnego może się odbywać jedynie w zakresie przewidzianym przez ustawę.

Pełna autonomia finansowa, rozumiana jako tworzenie własnych reguł funkcjonowania w sferze gospodarczo-finansowej, niezależnie od władz centralnych, w państwach unitarnych, gdzie samorząd terytorialny stanowi element struktur państwa, nie tylko nie jest możliwa, ale wręcz niepożądana. Państwowa teoria samorządu terytorialnego zakłada, iż istotna część zadań publicznych realizowana przez jednostki samorządu terytorialnego pozostaje kategorią zadań publicznych; są one „niejako dalszym ciągiem socjalnych zadań

państwa gwarantowanych w konstytucji,”²⁰ za które partnerzy publiczni – państwo i samorząd terytorialny ponoszą wspólną odpowiedzialność.

Koncepcje częściowej autonomii dochodowej jednostek samorządu terytorialnego przewiduje art. 168 Konstytucji RP, zgodnie z którym, jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Przepis ów stanowi realizację jednej z zasad organizacji finansów lokalnych, przewidzianą w art. 9 ust. 3 EKSL,²¹ zgodnie z którą, co najmniej część zasobów finansowych wspólnot lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których poziom mają prawo, w granicach prawa, ustalać same wspólnoty.

Z art. 168 Konstytucji RP wynika, iż uprawnienia jednostek samorządu terytorialnego do kształtowania wysokości dochodów reglamentowana jest przez ustawodawcę, wskazującego rodzaje podatków i opłat zaliczonych do kategorii podatków i opłat lokalnych, co do których dopuszczalne jest określanie ich wysokości przez jednostki samorządu terytorialnego.²² W ten sposób ustrojodawca zobowiązał ustawodawcę do przekazania jednostkom samorządu terytorialnego uprawnień, do kształtowania, w drodze aktów prawa miejscowego, tych elementów konstrukcji podatków i opłat lokalnych, które decydują o ich wysokości. Władztwo podatkowe w tym kształcie przysługuje jednostkom samorządu terytorialnego jedynie na podstawie i w granicach upoważnień ustawowych.

Prawo jednostek samorządu terytorialnego do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych może być realizowane jedynie na podstawie i w granicach upoważnień ustawowych, stąd autonomia jednostek samorządowych w tym zakresie ma charakter ograniczony i powinna być rozumiana jako przyznanie samorządom a nie przeniesienie kompetencji prawodawczej o określonej treści, odpowiadające wymaganiom przewidzianym w ramach konstytucyjnej koncepcji źródeł prawa,²³ w szczególności z uwzględnieniem art. 94 Konstytucji RP, zgodnie z którym organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa. Z mocy art. 217 konstytucji

20 T. Dębowska – Romanowska, *Nowy kształt finansów lokalnych czy nowy ustrój samorządu terytorialnego w Polsce? Esej wprowadzający* [w:] *Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy*, pod red. naukową W.M. Miemiec, Wolters Kluwer. Monografie, Warszawa 2015, s. 19.

21

22 Por. wyrok TK z dnia 9 kwietnia 2002 r., [K 21/01](#), OTK-A 2002/2/17.

23 Wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt K 17/12, OTK-A 2013/8/12.

19 T. Dębowska - Romanowska, *Prawo finansowe...*, *op. cit.*, s. 40.

wyłączna kompetencja w nakładaniu podatków przysługuje ustawodawcy czyli władzom centralnym. Jednostki samorządu terytorialnego nie posiadają samoistnych uprawnień do stanowienia podatków i opłat lokalnych; uprawnienia takie nie zostały im także przekazane w procesie decentralizacji finansowej.

Autonomia (częściowa) odnosi się ze swej istoty do prawa stanowienia o źródłach i konstrukcji dochodów samorządu. Odbywa się to za pomocą uchwał prawotwórczych prawa lokalnego. Z tego punktu widzenia art. 168 Konstytucji RP stanowi wyjątek od zasady ustawowego określania źródeł dochodów samorządu terytorialnego (art. 167 ust. 3). Akty prawa miejscowego, jako źródła prawa powszechnie obowiązującego, to akty o charakterze normatywnym i zarazem generalnym. Ustrojodawca nie wymaga, aby w upoważnieniu do wydania aktu prawa miejscowego, tak jak ma to miejsce w przypadku rozporządzeń, określony został zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Takie rozwiązanie świadczy o woli konstytucyjnego ustawodawcy do zapewnienia organom władzy lokalnej szerokich uprawnień do kształtowania, za pomocą przepisów prawa miejscowego, stosunków społecznych w sposób adekwatny do warunków i specyfiki danego terenu. Akty prawa miejscowego mogą zawierać regulacje uzupełniające i rozwijające treść postanowień ustawy.²⁴

Analiza ustawodawstwa podatkowego prowadzi do wniosku, że podatki i opłaty samorządowe stanowią kategorię niejednorodną; niewątpliwie wspólną cechą tych źródeł dochodów własnych jest to, że wpływy ze wszystkich tych źródeł stanowią dochód budżetu gmin a jedynie w odniesieniu do niektórych z nich przysługuje gminom prawo do kształtowania wysokości wpływów z tych tytułów prawnych. Kompetencje jednostek samorządowych reglamentowane są więc przez ustawodawcę, określającego rodzaje podatków i opłat, co do których dopuszczalne jest określanie ich wysokości przez jednostki samorządu terytorialnego.²⁵

Ustawodawcy nie służy jednak pełna swoboda w określaniu katalogu podatków i opłat, których wysokość będzie kształtowana przez władze lokalne. Z gwarancyjnego charakteru unormowań zawartych w art. 168 konstytucji wynika, że powinna to być albo istotna część podatków i opłat lokalnych albo, że powinny to być te podatki i opłaty, które mają istotne znaczenie fiskalne dla budżetów lokalnych.

W polskim system prawnym kompetencje do określania, w granicach ustaw, wysokości podatków i opłat lokalnych

przysługują jedynie gminom. Określanie wysokości podatków i opłat lokalnych nie jest tożsame ze stanowieniem przez jednostki samorządu terytorialnego podatków i opłat na podstawie i w granicach upoważnień ustawowych, co nie oznacza, iż ustawodawca, w celu rozszerzenia zakresu autonomii finansowej samorządów, nie może mu takich kompetencji przyznać. Fakultatywny charakter takich opłat lokalnych, jak opłata targowa, miejscowa, uzdrowskowa, reklamowa, czy od posiadania psów przewiduje ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.²⁶

Szczegółowe kompetencje rady gminy, składające się na prawo do kształtowania wysokości podatków i opłat lokalnych określa ustawa. W obecnym stanie prawnym radom gmin przyznał ustawodawca kompetencje do określania wysokości stawek podatkowych, w górnych granicach wynikających z ustawy, kompetencje do wprowadzania zwolnień lokalnych o charakterze przedmiotowym oraz możliwość modyfikacji przyjętych w ustawie metod wymiaru i poboru podatków i opłat lokalnych, poprzez zarządzenie poboru w drodze inkasa. Realizacja każdej z tych kompetencji skutkuje finansowo dla budżetów gmin. Kreowanie zwolnień lokalnych i określanie wysokości stawek podatków lokalnych stanowi również narzędzie prowadzenia polityki finansowej przez władze samorządowe. System zachęt w postaci zwolnień przedmiotowych czy obniżonych stawek podatków lokalnych służyć może zwiększeniu w przyszłości wpływów z podatków dochodowych od osób, które ze względu na korzyści płynące z niższego opodatkowania podatkami lokalnymi, zdecydowały o zlokalizowaniu na terenie gminy siedziby swojej firmy lub miejsca zamieszkania.

Polityczne decyzje władz lokalnych kształtujące wysokość podatków i opłat lokalnych znajdują ograniczenie w innych konstytucyjnie określonych zasadach. Zasada równości i powszechności opodatkowania, wyprowadzana z art. 84 Konstytucji RP, zgodnie z którym „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie” nie pozwala władzom lokalnym na podejmowanie takich decyzji, których skutkiem będzie zniesienie lub istotne ograniczenie obowiązku podatkowego w danym podatku lokalnym na terenie gminy. Skutek taki przyniosłoby wprowadzenie powszechnej stawki 0% lub jej zastosowanie dla danej kategorii przedmiotu opodatkowania lub zwolnienie tej kategorii z podatku. Obligatoryjny charakter większości podatków i opłat lokalnych oznacza obowiązek, nie zaś prawo władz lokalnych do pobrania i egzekwowania tych danin. Władztwo podatkowe gmin rozszerzył natomiast ustawodawca o uprawnienie do wprowadzenia

24 R. Hauser, *Orzecznictwo sądownoadministracyjne w sprawach samorządu terytorialnego. Zagadnienia wybrane*, „Samorząd Terytorialny”, 2015/3/35, por. także wyrok NSA z dnia 4. kwietnia 2008 r. II OSK 102/08.

25 Wyrok TK z dnia 9 kwietnia 2002 r., K. 21/01, OTK-A 2003/5/37.

26 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. *O podatkach i opłatach lokalnych*, Dz. U. z 2016 r., poz. 716, zwana dalej - „u. p. o. l.”

w drodze uchwały i na podstawie upoważnienia ustawowego opłat lokalnych.

Prawo do kreowania zwolnień lokalnych powinno być ograniczone jedynie do zwolnień o charakterze przedmiotowym, jako że na mocy art. 217 Konstytucja RP „określanie (...) kategorii zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Nadto, wyłączenie obowiązku podatkowego ciężącego na danej kategorii podmiotów nie stanowi realizacji prawa jednostek samorządu terytorialnego do kształtowania wysokości podatków i opłat lokalnych a raczej jest „sposobem negatywnego definiowania zakresu podmiotowego podatku”.²⁷

Analiza art. 168 Konstytucji RP, przeprowadzona z uwzględnieniem tych przepisów konstytucji, które opisują ustrój finansowy oraz pozycję ustrojową samorządu terytorialnego w Polsce prowadzi do wniosku, iż uznanie danej daniny publicznej za podatek lokalny w polskim systemie prawnym, wymaga spełnienia łącznie następujących przesłanek:

- na mocy decyzji ustawodawcy stanowi źródło dochodów własnych jednostki samorządu terytorialnego. Fakt, iż jedynie gminom ustawodawca przyznał źródła dochodów w postaci podatków lokalnych nie stanowi cechy definiującej tą kategorię danin publicznych, lecz jest wyrazem swobody ustawodawcy do kształtowania stosunków, w tym finansowych w państwie;
- w całości zasila budżet jednostki samorządu terytorialnego;
- jego wysokość kształtowana jest poprzez decyzje polityczne władz lokalnych. Uprawnienie to realizowane jest w granicach prawa i nie może znosić zasady równości i powszechności ciężenia obowiązku podatkowego. Za podatki lokalne nie mogą być uznane te, na których wysokość jednostki samorządu terytorialnego nie mogą stymulacyjnie oddziaływać. Podatki lokalne stanowią bowiem źródło dochodów własnych gmin a ich cechą odróżniającą je od subwencji ogólnych i dotacji celowych, jest możliwość ich przewidywania oraz stymulacyjny charakter, tzn. możliwość korzystania z efektów własnych działań, mających na celu wzmocnienie efektywności źródeł tych dochodów. Wyposażenie jednostek samorządu terytorialnego w dochody własne oznacza ustawowe przekazanie tytułów prawnych do dochodów, z których wpływy zasilać będą budżety jednostek samorządu terytorialnego.²⁸ Własność jednostek samorządu terytorialnego stanowią zatem nie tylko środki finansowe będące efektem realizacji wpływów ze źródła dochodów, ale samo źródło. Dochody własne to takie, które pochodzą ze źródeł będących własnością jednostek samorządu terytorialnego i/lub te w stosunku do których przysługuje

tych jednostkom ustawowo określony zakres władztwa daninowego²⁹;

- podatek lokalny to taki, który jest pobierany przez samorządowe organy podatkowe, uprawnione tym samym do stosowania instrumentów polityki podatkowej. Skoro ustawodawca przyznaje władzom lokalnym uprawnienie do modyfikacji, określonych w ustawie metod poboru podatku, w celu ograniczenia kosztów, to nie po to by podatki lokalne były pobierane przez władze centralne.

Nie będą w związku z tym podatkami lokalnymi : podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych czy karta podatkowa, które co prawda zasilają budżety gmin, ale ich wysokość zdeterminowana jest wyłącznie poprzez decyzje ustawodawcy zwykłego i są pobierane za pośrednictwem państwowych organów podatkowych. W literaturze prawa finansowego wyróżnia się w związku z tym kategorię podatków samorządowych, obejmującą wszystkie podatki zasilające budżety gmin, oraz kategorię podatków lokalnych, które nadto pobierane są przez gminne organy podatkowe. Innymi słowy każdy podatek lokalny jest jednocześnie podatkiem samorządowym, jednak nie każdy podatek samorządowy posiada cechy podatku lokalnego. Do kategorii podatków lokalnych zaliczyć zatem należy:

- podatek od nieruchomości,
- podatek rolny,
- podatek leśny,
- podatek od środków transportowych.

Z tych samych względów, co również ze względu na fakt, iż nie zasilają w całości budżetów lokalnych podatkami lokalnymi, ani nawet dochodami własnymi samorządu terytorialnego nie będą brały udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. Można im raczej przypisać funkcje dochodów transferowych, gdyż stanowią uzupełnienie dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, w celu zapewnienia adekwatnego poziomu dochodów tych podmiotów do zakresu powierzonych im zadań.

Wydaje się, iż mieszana koncepcja samorządu terytorialnego samorządności lokalnej, w ramach której ustawodawca zwykły korzysta z pewnej w nakreślaniu kierunków prowadzonej wobec samorządu terytorialnego polityki, nie wyklucza możliwości przyznania władzom lokalnym prawa do stanowienia podatków lokalnych, ale jedynie na mocy upoważnienia wynikającego z ustawy.

Konstytucyjnie chroniona samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego, choćby limitowana ustawowo, nakazuje ustawodawcy szanowanie politycznych decyzji

²⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, op. cit., s. 183.

²⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, op. cit., s. 255.

²⁹ M. Komarnicka, *Dochody własne samorządów lokalnych* [w:] *Ekonomiczno- finansowe uwarunkowania samorządu lokalnego*, Poznań 1992, s. 109.

władz lokalnych w zakresie kształtowania wysokości podatków lokalnych.

Tymczasem zgodnie z art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jst. w celu ustalenia części wyrównawczej subwencji ogólnej i wpłat przyjmuje się dochody, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać z podatku rolnego, stosując do ich obliczenia średnią cenę skupu żyta, a z podatku leśnego - średnią cenę sprzedaży drewna, ogłoszone przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, a w przypadku innych podatków, stosując do ich obliczenia górne granice stawek podatków obowiązujące w danym roku.

Innymi słowy ustalenie potencjału dochodów podatkowych gmin następuje w oparciu o górne stawki ustawowe nie zaś w oparciu o stosowane rzeczywiście w gminach. Wątpliwości co do zgodności z Konstytucją powyższego rozwiązania sygnalizowały zwłaszcza te samorządy, które są płatnikami janosikowego, choć ich potencjał dochodów podatkowych w rzeczywistości jest niższy od tego, który został ustalony na podstawie stawek ustawowych.

Artykuł 168 Konstytucji RP, przyznaje gminom prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, w zakresie wynikającym z ustawy. Wybór jakiego dokonuje rada gminy, uchwalając stawki podatków lokalnych na dany rok nie może być niweczony, przez przyjęcie górnej stawki podatku przy obliczaniu potencjału dochodowego gminy (miasta). Przeciwnie musi być szanowany przez ustawodawcę, inaczej istota podatku lokalnego straci sens. Pozwoli to władzom lokalnym na bardziej swobodne prowadzenie polityki podatkowej, gdyż ewentualna decyzja o podwyższeniu stawki podatku, podyktowana będzie oceną sytuacji finansowej gminy, nie zaś koniecznością wyrównania strat wywołanych przez obowiązek dokonania wpłat korekcyjno - wyrównawczych, których wysokość została oparta o maksymalne ustawowe stawki, stosowane obecnie, przy obliczaniu wydajności fiskalnej potencjału dochodów gmin

Nadto, skoro ustalenie potencjału dochodowego gmin następuje w oparciu nie o stawkę stosowaną w danej gminie, a maksymalną stawkę podatkową wynikającą z ustawy, trudno uznać, iż taka kalkulacja doprowadzi do uzyskania rzeczywistego obrazu sytuacji finansowej gminy, co chyba nie mogło być celem racjonalnym ustawodawcy, zważywszy funkcje, jakie ustalenie potencjału dochodowego gmin ma realizować.

Wykaz literatury:

- Bogucka- Felczak M., *Konstytucyjne determinanty funkcjonowania mechanizmów korekcyjno- wyrównawczych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017, Wydawnictwo „Poltext”.
- Bogucka - Felczak M., *Potencjał dochodów podatkowych jedno-*

stek samorządu terytorialnego – wybrane problemy”, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” Wydawnictwo Społecznej Akademii Nauk, 2017/2/77-91.

- Bogucka- Felczak M., *System korekcyjno – wyrównawczy w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego – ewolucja i ocena rozwiązań prawnych* [w:] *Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy*, pod red. W. Miemiec, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 213 – 228.
- Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2006.
- Denek E., Wierzbicki J., *Problemy ekonomicznego i systemowego wyodrębnienia gospodarki terenowej* [w:] *Finanse gospodarki terenowej*, praca zbiorowa pod red. J. Wierzbickiego, Warszawa 1989.
- Dębowska- Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Dębowska – Romanowska T., *Nowy kształt finansów lokalnych czy nowy ustrój samorządu terytorialnego w Polsce? Esej wprowadzający* [w:] *Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy* pod red. naukową W.M. Miemiec, Wolters Kluwer. Monografie, Warszawa 2015.
- Dębowska- Romanowska T., Bogucka- Felczak M. Ekspertyza „Finansowanie rozwoju miast – zmiany finansowe i fiskalne” sporządzona na zamówienie Ministerstwa Rozwoju Regionalnego
- Gajl N., *Finanse i gospodarka lokalna na świecie*, Warszawa 1993.
- Hauser R., *Orzecznictwo sądownoadministracyjne w sprawach samorządu terytorialnego. Zagadnienia wybrane*, „Samorząd Terytorialny”, 2015/3/35.
- Izdebski H., *Domniemanie zadań samorządu terytorialnego i domniemanie zadań gminy w obrębie samorządu terytorialnego - klauzule generalne dotyczące zadań samorządu*, „Samorząd Terytorialny”, 2015/1-2/69-76.
- Komarnicka M., *Dochody własne samorządów lokalnych* [w:] *Ekonomiczno- finansowe uwarunkowania samorządu lokalnego*, Poznań 1992.
- Kornberger- Sokołowska E., *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Liber, Warszawa, 2001,
- Miemiec W., Sawicka K., Miemiec M., *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2013.
- Ofiarska M., Ofiarski Z., *Wyznaczanie i ochrona granic samodzielności, w tym finansowej, jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty konstytucyjne*, [w] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, pod red. J. Stankiewicz, J. P. Lewkowicz, Białystok 2010.
- Ofiarska M., Ofiarski Z., *Samodzielność jako fundamentalna wartość samorządu terytorialnego* [w:] *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, pod red. I. Czaji-

- Hliniak, Kraaków 2012,
- Poniatowicz M., *Determinanty autonomii dochodowej samorządu terytorialnego w Polsce*, „Nauki o Finansach” 2015/1 (22)/12.
- Pratchett L., *Local autonomy, local democracy and the ‘New Localism’*, “Political Studies” 2004, vol. 52, s. 358.
- Sochacka- Krysiak K., *Finanse samorządu terytorialnego w systemie budżetowym państwa*, Zeszyty Naukowe AE, Poznań, Seria I, z. 203.
- Surówka K., *Samodzielność finansowa samorządu terytorialnego w Polsce*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2013.

Wykaz orzecznictwa:

- Wyrok TK 18 lipca 2006 r., U 5/04, OTK-A 2006/7/80.
- Wyrok TK z dnia 18 sierpnia 2003 r., sygn.. K 24/02, OTK 2003/2/11.
- Wyrok TK z dnia 9 kwietnia 2002 r., K. 21/01, OTK-A 2003/5/37.
- Wyrok TK z dnia 9 kwietnia 2002 r., K 21/01, OTK-A 2002/2/17.
- Wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt K 17/12, OTK-A 2013/8/125.
- Wyrok NSA z dnia 4.kwietnia 2008 r. II OSK 102/08.

Wykaz aktów prawnych:

- Ustawa z dnia 17 marca 1921 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. Nr 44, poz. 267.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. z 2016 r., poz. 716.



Narodowy Instytut Samorządu Terytorialnego powstał w 2015 r.
Jest państwową jednostką budżetową podległą MSWiA.
Działa na rzecz dalszej profesjonalizacji samorządu terytorialnego i administracji publicznej.

Opinie i analizy NIST, ul. Zielona 18, Łódź 90-601
Sekretariat tel. +48 42 633 10 70
e-mail: sekretariat@nist.gov.pl