Konstytucyjne gwarancje władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego Teoria i praktyka

Jadwiga Glumińska-Pawlic

Prof. dr hab, Uniwersytet Śląski w Katowicach, Wydział
Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego
<http://dx.doi.org/10.18778/8088-114-3.03>

1. Wprowadzenie

Zgodnie z art. 168 Konstytucji RP¹, jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Przepis art. 168 Konstytucji ma analogiczne brzmienie jak art. 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, który stanowi, że przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać, w zakresie określonym ustawą².

Powołane przepisy mają stanowić swoistego rodzaju gwarancję współuczestnictwa jednostek samorządu terytorialnego (w Polsce gmin, powiatów i województw) w kształtowaniu i prowadzeniu przez państwo aktywnej polityki podatkowej, bo z jednej strony przyznają im prawo, ale z drugiej strony prawo to ograniczają do ram przewidzianych w przepisach ustaw podatkowych. Pamiętać jednak trzeba, że wskazane ograniczenia wynikają zwłaszcza z obowiązku zachowania proporcji między wysokością dochodów jednostek samorządu terytorialnego a zakresem przypadających im do wykonania zadań, a także ze zdolności płatniczej podmiotów

1 Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

2 Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. Obowiązuje w Polsce od 1 marca 1994 r. jako wiążąca norma prawa międzynarodowego (ogłoszona w Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 z dnia 25 listopada 1994 r.).

zobowiązanych do ponoszenia podatków i opłat lokalnych. Ponadto należy mieć na uwadze fakt, że ogólny poziom dochodów publicznych w naszym kraju jest niewystarczający do sfinansowania wszystkich zadań nałożonych na władze publiczne przez Konstytucję i ustawy, a sytuacja finansowa jednostek samorządu terytorialnego nie może być rozpatrywana w oderwaniu od sytuacji finansowej całego państwa. I tak też powinien być rozumiany art. 167 Konstytucji gwarantujący samorządom udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, który nie może być traktowany jako podstawa do wprowadzenia nakazu zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego określonego poziomu dochodów, ale jako dyrektywa określająca sposób podziału dostępnych w danym okresie środków finansowych pomiędzy administrację rządową a samorząd terytorialny, z uwzględnieniem jego poszczególnych szczebli.

2. Zakres władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego

W potocznym znaczeniu władztwo w stosunkach publicznoprawnych oznacza prawo, swobodę działania przez uprawniony podmiot w określonych sferach. W omawianym przypadku jest to prawnie określony zakres uprawnień do podejmowania samodzielnych decyzji w sprawach podatkowych. Władztwo podatkowe może być rozpatrywane w dwóch aspektach: terytorialnym i rzeczowym. Pierwszy z nich oznacza, że jest ono realizowane na określonym terytorium i nie jest dopuszczalne jego rozszerzanie poza terytorialny zasięg działania danego podmiotu publicznoprawnego. Na drugi aspekt składają się natomiast: prawo do wprowadzania podatków, prawo do pobierania pożytków z podatków oraz prawo do administrowania nimi³. Tak rozumiane władztwo podatkowe jest częścią składową szerzej pojętego władztwa finansowego, które jest atrybutem i wyrazem suwerenności państwa jako podstawowego podmiotu publicznoprawnego, które jako szczególny podmiot finansów publicznych o charakterze samoistnym i pierwotnym, nie podlega żadnej innej władzy zewnętrznej i wewnętrznej. Zasady podziału atrybutów władztwa finansowego w zakresie stanowienia oraz pobierania dochodów i dokonywania wydatków na zadania publiczne mają z reguły ograniczony – konstytucyjny charakter. Wyrażają się w dwóch podstawowych sferach:

3 Por. szerzej E. Tegler, *Władztwo podatkowe gminy*, [w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 rok*, red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 1997, s. 375–376.

- podziału kompetencji w zakresie stanowienia prawa,
- podziału kompetencji w zakresie stosowania prawa – poboru dochodów publicznych oraz prowadzenia związanej z tym polityki, a także swobodnego kształtowania wydatków.

Podkreślić należy, że władztwo podatkowe samorządu terytorialnego, o którym mowa w art. 168 Konstytucji, to pierwsza taka regulacja w polskim akcie najwyższej rangi, kiedy to ustawodawca *expressis verbis* nadał społecznościom lokalnym prawo decydowania o daninach publiczno-prawnych, ale o wąskim zakresie przedmiotowym, bowiem obejmuje ono wyłącznie podatki i opłaty lokalne. Władztwo to nie rozciąga się bowiem na władzę normodawczą⁴, co oznacza, że jednostka samorządu terytorialnego nie ma prawa samodzielnego nakładania przymusowych świadczeń pieniężnych o charakterze daninowym w stosunku do podmiotów znajdujących się w obrębie jej władzy w celu pokrycia swoich potrzeb. W przyjętych rozwiązaniach uprawnienia organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w zakresie tworzenia przepisów prawa podatkowego są niewielkie, ponieważ granice te zostały także zakreślone przez Konstytucję, a zwłaszcza przez art. 217, który stanowi, że nakładanie podatków i innych danin publicznych, a także określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych oraz zasad przyznawania ulg, umorzeń i określania kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Przepis ten formułuje więc wprost zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych i kładzie kres możliwościom regulowania ich w drodze innych aktów prawnych. Natomiast art. 168 jest przepisem szczególnym, który daje jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat w granicach ustalonych w ustawie, a zatem kompetencja ta nie wynika z ogólnej zasady ich autonomii, ale wymaga wyraźnego upoważnienia ustawowego. Granice władztwa podatkowego wynikają także z przepisów ustaw podatkowych, które przewidują między innymi obowiązek określenia wysokości stawek podatkowych, ale w granicach maksymalnych, a czasem także i minimalnych ich wysokości (np. w podatku od środków transportowych czy w podatku od nieruchomości), czy też prawo ich różnicowania w ramach poszczególnych kategorii. Ograniczenia samodzielności mogą także dotyczyć braku możliwości określania terminów płatności oraz zasad ustalania i poboru podatków, a także uprawnień do wprowadzania zwolnień i ulg podatkowych. Natomiast nieokreślenie stawek (niepodjęcie stosownej uchwały) skutkuje niemożnością pobierania podatku, bowiem wynikający z ustaw ogólny obowiązek podatkowy nie

4 T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częściami ogólną*, Warszawa 2010, s. 181 i n.

może przekształcić się w skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe⁵. W literaturze podkreśla się, że ustalanie wysokości podatków i opłat lokalnych powinno być rozumiane bardzo szeroko i nie może być ograniczane tylko do ustalania wysokości stawek podatkowych⁶, ponieważ na realną wysokość świadczeń mają także wpływ inne elementy konstrukcji podatku, takie jak podstawa opodatkowania, czy wspomniane już ulgi oraz zwolnienia od podatku.

Realne władztwo podatkowe jednostek samorządu terytorialnego ogranicza się w Polsce wyłącznie do gmin, mimo iż z dniem 1 stycznia 1999 roku powołano do życia powiaty i województwa⁷. Jednostkom tym nie przyznano jednak własnych podatkowych źródeł dochodów, w stosunku do których mogłyby korzystać z uprawnień przyznanych wcześniej gminom. Podział dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny dokonany został początkowo w prowizorycznej ustawie z dnia 26 listopada 1998 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000⁸, której moc obowiązującą przedłużono aż do 2003 roku, a następnie utrwalony przepisami ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁹. Zgodnie z postanowieniami wspomnianych ustaw, dochody podatkowe posiadają jedynie gminy. Trudno bowiem zaakceptować stanowisko ustawodawcy, wyrażone w art. 3 ust. 2 ustawy o dochodach, że „w rozumieniu ustawy dochodami własnymi jednostek samorządu terytorialnego są również udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych”. Są to bowiem podatki państwowe, których konstrukcja nie przewiduje żadnego udziału organów jednostek samorządu terytorialnego w ich wymiarze i poborze, a postępowania podatkowe prowadzą naczelnicy urzędów skarbowych (w drugiej instancji dyrektorzy izb skarbowych). Udziały nie są więc typowymi dochodami własnymi, ponieważ jednostki samorządu terytorialnego nie wykonują w stosunku do nich władztwa podatkowego i nie mają wpływu na stosowanie przez naczelników urzędów skarbowych ulg w zapłacie tych podatków, które mają z kolei bezpośredni wpływ na wysokość dochodów.

5 M. Paczocha, *Granice władztwa podatkowego gmin*, „Finanse Komunalne” 2000, Nr 6, s. 11, E. Chojna-Duch, E. Kornberger-Sokołowska, *System dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 1999, s. 71.

6 R. Dowgier, M. Popławski, *Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach*, Warszawa 2009, s. 12.

7 Możliwość powołania do życia innych jednostek samorządu regionalnego albo lokalnego i regionalnego przewidziano w art. 164 ust. 2 Konstytucji. Ustawami z dnia 5 czerwca 1998 roku utworzono powiaty (ustawa o samorządzie powiatowym, t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 595 ze zm.) i województwa (ustawa o samorządzie województwa, t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 596 ze zm.).

8 Dz.U. z 1998, Nr 150, poz. 983 ze zm.

9 T.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 513 ze zm.

Podkreślić należy, że samodzielność w zdobywaniu środków finansowych jednostka samorządu terytorialnego uzyskuje dopiero przez prawo samoistnego obciążania pewnych źródeł podatkowych przydzielonych wyłącznie do jej dyspozycji (tzw. samorządowych podatków samoistnych lub dodatków do podatków państwowych). Nie można zatem żadną miarą uznać za odpowiadający istocie samorządności system udziałów w niektórych podatkach państwowych, bowiem jest to odmiana dotacji, tyle że przydzielanej na czas nieokreślony¹⁰.

Istotną wadą także i tej ustawy był jej tymczasowy charakter, o czym świadczą regulacje obejmujące jedynie lata 2004 i 2005, natomiast wdrażanie kolejnego etapu przewidziano najwcześniej od 2006 roku. Na mocy art. 101 ustawy Prezes Rady Ministrów został zobligowany, by do dnia 30 czerwca 2006 roku przedłożyć Sejmowi informację o skutkach jej obowiązywania¹¹. Należy zatem uznać, że ustawa ta w dalszym ciągu nie stworzyła stabilnego systemu dochodów i nie wprowadziła żadnego nowego jakościowo podziału źródeł dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny, natomiast zwiększyła udział organów centralnych w tworzeniu i rozdzielaniu dochodów transferowanych z budżetu państwa (do których zalicza się także udziały). Oparcie dochodów nowo utworzonych jednostek na budżecie państwa, z którego przekazywane są udziały we wpływach z podatków dochodowych oraz udzielane subwencje „ustalane według zobiektywizowanych kryteriów” i dotacje celowe o zróżnicowanym przeznaczeniu i źródle pochodzenia, uznać należy za rozwiązanie niewłaściwe.

3. Zakres realnego władztwa podatkowego rad gmin w Polsce

Artykuł 168 Konstytucji przyznaje jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, ale realny zakres władztwa podatkowego dotyczy wyłącznie gmin i wynika także z przepisów innych ustaw. Zauważyć jednak należy, że wątpliwości budzi sam zakres użytego w powołanym przepisie pojęcia „podatki i opłaty lokalne”, bowiem nie zostało ono w żadnym akcie prawnym zdefiniowane,

10 J. Małecki, *Finanse gminy samorządowej de lege lata i de lege ferenda*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1991, z. 2, s. 340.

11 Szerzej J. Glumińska-Pawlic, *Gospodarka finansowa miasta na prawach powiatu*, Katowice 2013, s. 48 i n.

a trudno uznać, że intencją twórców Konstytucji było ograniczenie go do świadczeń wskazanych wyłącznie w przepisach ustawy z 1991 roku pod tym właśnie tytułem¹². W tej sytuacji przyjąć trzeba, że do tej kategorii należą także inne daniny, które bezpośrednio zasilają budżety gmin i w stosunku do których ich organy stanowiące dysponują władztwem w zakresie ustalania ich wysokości. Zatem bardziej adekwatną byłaby nazwa „podatki i opłaty samorządowe”.

Realne władztwo podatkowe gmin wynika z przepisów ustaw, które przewidują podejmowanie uchwał przez ich organy stanowiące w następujących kategoriach spraw:

1) w podatku od nieruchomości¹³ rada gminy:

- określa wysokość stawek podatkowych, które nie mogą przekroczyć granic określonych w ustawie oraz może różnicować ich wysokości dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania (art. 5),
- może zarządzać pobór podatku od osób fizycznych w drodze inkasa, wyznaczać inkasentów oraz wysokość wynagrodzenia za inkaso (art. 6 ust. 12),
- określa wzory formularzy informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości (art. 6 ust. 13),
- może określić warunki i tryb składania tych dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 6 ust. 14),
- może wprowadzać inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w art. 7 ust. 1 ustawy oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 roku o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (art. 7 ust. 3),

2) w podatku od środków transportowych¹⁴ rada gminy:

- może wprowadzić możliwość składania deklaracji na podatek za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 9 ust. 11),
- określa wysokość stawek podatku, przy uwzględnieniu zarówno stawek maksymalnych, jak i minimalnych przewidzianych w ustawie (art. 10 ust. 1),
- może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania (ust. 2),

12 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.).

13 Art. 2–7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Szerzej na ten temat m.in. L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe*, Warszawa 1998; A. Hanusz, P. Czerski, *Gminne podatki i opłaty budżetowe*, Kraków 2004; *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, red. M. Popławski, Warszawa 2008; R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Leksykon podatków i opłat lokalnych*, Warszawa 2010.

14 Art. 8–12b powołanej ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

- może wprowadzać – w ograniczonym zakresie – inne zwolnienia przedmiotowe, niż przewidziane w ustawie (art. 12 ust. 4),

3) w podatku rolnym¹⁵ rada gminy:

- może wystąpić z wnioskiem do sejmiku województwa o zaliczenie niektórych gmin do innego okręgu podatkowego niż określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r.¹⁶ (art. 5 ust. 2),
- może, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych wypadkach, zaliczyć niektóre wsie do innego okręgu podatkowego niż określony dla danej gminy, jednakże nie może to spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla tej gminy o więcej niż 1,5% (art. 5 ust. 3),
- może obniżyć cenę skupu żyta, przyjmowaną jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze gminy (art. 6 ust. 3),
- określa wzory formularzy informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny (art. 6a ust. 11),
- może określić warunki i tryb składania tych dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 6a ust. 12),
- może zarządzać pobór podatku od osób fizycznych w drodze inkasa, określać inkasentów oraz wysokość wynagrodzenia za inkaso (art. 6b),
- określa tryb i szczegółowe warunki zwolnienia od podatku użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, z tym że zwolnienie może dotyczyć nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych i nie więcej niż 10 ha – na okres nie dłuższy niż 3 lata w stosunku do tych samych gruntów (art. 12 ust. 9 w zw. z ust. 1 pkt 7),
- może wprowadzać inne zwolnienia i ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej (art. 13e),

4) w podatku leśnym¹⁷ rada gminy:

- może obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna, przyjmowaną jako podstawa obliczania podatku leśnego na obszarze gminy (art. 4 ust. 5),
- może zarządzać pobór podatku od osób fizycznych w drodze inkasa, określać inkasentów oraz wysokość wynagrodzenia za inkaso (art. 6 ust. 8),
- określa wzory formularzy informacji o lasach oraz deklaracji na podatek leśny (art. 6 ust. 9),

¹⁵ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. 2016, poz. 617).

¹⁶ Zob. Rozporządzenie z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych (Dz.U. Nr 143, poz. 1614).

¹⁷ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 465 ze zm.).

- może określić warunki i tryb składania tych dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 6 ust. 10),
 - może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ustawie, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej (art. 7 ust. 3),
- 5) poczynając od dnia 1 stycznia 2016 roku wszystkie opłaty lokalne wymienione w ustawie¹⁸ mają charakter fakultatywny i mogą być wprowadzone uchwałą rady gminy. Jeśli rada gminy zdecyduje o wprowadzeniu konkretnej opłaty wówczas – także w drodze uchwały:
- określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłat przy uwzględnieniu stawek maksymalnych przewidzianych w ustawie (art. 19 pkt 1),
 - może zarządzić pobór opłat lokalnych w drodze inkasa, określić inkasentów oraz wysokość wynagrodzenia za inkaso (art. 19 pkt 2),
 - może wprowadzać inne niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotowe od opłat lokalnych (art. 19 pkt 3), a ponadto
 - w zakresie opłaty miejscowej ustala miejscowości odpowiadające warunkom określonym w przepisach wydanych przez Radę Ministrów (art. 17 ust. 5) oraz
 - może różnicować wysokość stawek opłaty reklamowej uwzględniając lokalizację oraz wielkość lub rodzaj tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego; może również wprowadzić obowiązek składania organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych, deklaracji na opłatę reklamową oraz określić termin, warunki i tryb składania tych deklaracji, określając w tym przypadku wzór formularza deklaracji, w którym zawarte będą dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru opłaty reklamowej, a także może wprowadzić możliwość składania deklaracji na opłatę reklamową za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 19 pkt 4–6).

Pewne elementy władztwa podatkowego zawierają także przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa¹⁸, której art. 57 § 7 stanowi, że rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa może wprowadzić opłatę prolongacyjną – w wysokości nie większej niż 50% stawki odsetek za zwłokę – z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności podatków oraz zaległości podatkowych stanowiących dochód odpowiednio – gminy, powiatu lub województwa, zaś art. 61a wprowadził z dniem 1 stycznia 2009 roku możliwość podjęcia przez organy uchwałodawcze gmin, powiatów i województw uchwały o dopuszczeniu zapłaty kartą płatniczą podatków, stanowiących dochody odpowiednio budżetu gminy, powia-

¹⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.).

tu lub województwa. Biorąc jednak pod uwagę obowiązujące regulacje, stwierdzić należy, że ustawodawca świadomie popełnia nadużycie, tworząc przepisy, które nie znajdują zastosowania w praktyce i wprowadzają w błąd poprzez sztuczne rozszerzanie kompetencji organów samorządowych powiatów i województw, którym nie przyznał własnych podatkowych źródeł dochodów.

Mimo że przedstawiony katalog uprawnień rad gmin w zakresie tworzenia przepisów prawa podatkowego wydaje się szeroki, to jednak faktyczne ich władztwo podatkowe jest niewielkie, a zakres przyznanych uprawnień wąski. Jak na ironię, największym zakresem władztwa podatkowego dysponują gminy określając wzory formularzy podatkowych, zwłaszcza w podatkach obciążających nieruchomości. To z kolei budzi protesty podatników posiadających nieruchomości podlegające opodatkowaniu na terenie wielu gmin, ponieważ w każdym przypadku składane deklaracje muszą odpowiadać wzorom obowiązującym na terenie konkretnej gminy.

4. Ustalanie wysokości podatków i opłat lokalnych a prawo stanowienia podatków i opłat

Ograniczanie przez ustawodawcę kompetencji organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatkowych wywołuje naturalną pokusę ich rozszerzania w praktyce stanowienia lokalnego prawa podatkowego. Procesom tym sprzyja także brak dostatecznej precyzji w formułowaniu tekstów prawnych, jak również niespójność systemu podatkowego, co prowadzi do wątpliwości interpretacyjnych, które uwidaczniają się nawet w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych i NSA.

Przypomnieć należy, że kompetencje do wydawania norm prawnych umożliwiających wprowadzanie podatków oraz kształtujących ich konstrukcję w państwach unitarnych przysługują prawie wyłącznie organom ustawodawczym państwa. Jednostki samorządu terytorialnego mają niewielkie uprawnienia do stanowienia własnych, odrębnych podatków. Problem, czy powinny one wydawać przepisy podatkowe, w tym uchalać własne, nie występujące w innych częściach kraju, jest związany z ustrojowo-prawnym ukształtowaniem samodzielności finansowej, gospodarczej i inwestycyjnej tych jednostek. Jest on także związany z zagadnieniem stosowania jednolitych na terenie całego państwa regulacji podatkowych, oddziałujących w ten sam sposób na ludność oraz podmioty gospodarcze

i pozwala na zapewnienie w miarę spójnego systemu, dzięki któremu może być urzeczywistniana zasada sprawiedliwości podatkowej. Opowiedzenie się za szerokim zakresem samorządności lokalnej w zakresie stanowienia podatków oznaczałoby z kolei uznanie za zasadne wyposażenie organów lokalnych w odpowiednio szerokie kompetencje do kreowania nowych źródeł dochodów, a to z kolei prowadziłoby do autonomii podatkowej, co nie jest zjawiskiem pożądanym. Wydaje się, że w państwie unitarym wyposażenie organów lokalnych w kompetencje pozwalające na kształtowanie w pewnym zakresie wysokości podatków lokalnych jest rozwiązaniem wystarczającym, bowiem pozwala im na podejmowanie decyzji co do wysokości strony dochodowej budżetu, a nie tylko co do wykorzystania środków¹⁹. Kompetencje takie sprawiają, iż sam fakt uchwalania budżetu ma większe znaczenie ustrojowe i gospodarcze, zaś dla wspólnoty lokalnej widoczne są powiązania między zadaniami realizowanymi przez organy lokalne a potrzebą zgromadzenia odpowiednich środków.

W tej sytuacji pozytywnie należy ocenić przyznanie regionalnym izbom obrachunkowym uprawnień do badania zgodności z prawem uchwał podejmowanych przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych. Należałoby jednak postulować szerszą współpracę izb z samorządowymi kolegiami odwoławczymi, które – na podstawie art. 13 Ordynacji podatkowej – są organami podatkowymi II instancji²⁰. Podkreślić należy, że kolegia związane są w działalności orzeczniczej przepisami prawa miejscowego, obarczonego czasami błędami wynikającymi także z uchybień regionalnych izb obrachunkowych w zakresie nadzoru.

5. Władztwo podatkowe w zakresie administrowania wpływami z podatków i opłat lokalnych

Kompetencje do administrowania podatkami wyrażają się w przyznanym organom państwa lub samorządu terytorialnego prawie wykonywania czynności kontroli podatkowej oraz wymiaru i poboru podatków,

19 W. Nykiel, *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993, s. 33.

20 Szerzej: J. Glumińska-Pawlic, *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych przez regionalne izby obrachunkowe a orzecznictwo samorządowych kolegiów odwoławczych w sprawach podatkowych*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, Poznań 2007, s. 155 i n.

a także egzekucji należności podatkowych. Organy podatkowe mają także uprawnienia do zaniechania poboru podatków, umarzania zaległości podatkowych, odraczania terminu płatności i rozkładania należności na raty. Na pojęcie władztwa podatkowego składa się więc także ustawowo określony zakres uprawnień do podejmowania decyzji w indywidualnych sprawach podatkowych, kształtujących treść stosunku zobowiązaniowego. Organami podatkowymi w zakresie podatków i opłat stanowiących dochody budżetów gmin są – w myśl art. 13 § 1 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa – wójtowie (burmistrzowie/prezydenci miast). Podmioty te ustalają lub określają wysokość zobowiązań podatkowych w zakresie podatków i opłat objętych ustawą o podatkach i opłatach lokalnych oraz podatku rolnego, leśnego i opłaty skarbowej, a od dnia 1 stycznia 2002 roku w związku z nowelizacją ustawy – Prawo geologiczne i górnicze – także opłaty eksploatacyjnej, w części w której gmina jest wierzycielem. Zgodnie z przepisami ustawy o dochodach oraz Ordynacji podatkowej organy podatkowe gmin nie posiadają aktualnie upoważnień do stosowania zaniechania ustalania w całości lub w części zobowiązań podatkowych stanowiących ich dochody. Wyjątek od tej zasady stanowi jedynie postanowienie zawarte w art. 13c ust.1 ustawy o podatku rolnym, zgodnie z którym „w razie wystąpienia klęski żywiołowej (...) przyznaje się podatnikom ulgi w podatku rolnym poprzez zaniechanie jego ustalania albo poboru w całości lub w części”. Należy również zauważyć, iż poczynając od dnia 1 stycznia 2001 roku stosowanie ulg na wniosek podatników będących przedsiębiorcami następuje zgodnie z przepisami o ustawie o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców²¹.

Sprawy konkretnych podatników winny być rozstrzygane w drodze decyzji administracyjnych, a postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne. W celu zagwarantowania organom podatkowym gmin pełni władztwa podatkowego, nowelizacją ustawy Ordynacja podatkowa od dnia 1 stycznia 1999 roku²² wprowadzono zasadę (art. 233 § 3), że w sprawach należących do ich właściwości organ odwoławczy uprawniony jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu samorządowego. Dotyczy to w szcze-

21 Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. (Dz.U. Nr 60, poz. 704 ze zm.), zastąpiona ustawą z dnia 27 lipca 2002 r. pod tym samym tytułem (Dz.U. Nr 141, poz. 1177). Aktualnie jest to ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t.j. Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 ze zm.).

22 Dz.U. z 1998 r. Nr 106, poz. 668. Przepis ten utracił moc obowiązującą z dniem 1 stycznia 2004 r. z chwilą wejścia w życie ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1271).

gólności decyzji w sprawach ulg podatkowych, w których Ordynacja nie pozostawia wątpliwości, że ocena, czy w indywidualnym określonym przypadku zachodzą przesłanki udzielenia ulgi, pozostawiona została uznaniu organu podatkowego I instancji. Trzeba także podkreślić, że nawet ustalenie, iż istniały przyczyny uzasadniające ewentualne zastosowanie tej ulgi samo przez się nie zobowiązuje organu podatkowego (wójta, burmistrza, prezydenta miasta) do wydania decyzji uwzględniającej żądanie strony. Zastosowanie ulgi jest bowiem prawem, a nie obowiązkiem, a ocena dokonywana przez organy podatkowe jest zagadnieniem natury słusznosciowej, które wymyka się nawet spod kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego²³. Elementem władztwa podatkowego prezydentów miast na prawach powiatu jest także prawo do egzekucji należności podatkowych stanowiących dochody ich budżetów.

6. Podsumowanie

Standardy europejskie zawarte w przepisach Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego przewidują, że organy lokalne powinny mieć wpływ na wysokość podatków i opłat lokalnych. Oceniając z tego punktu widzenia kompetencje rad gmin w Polsce należy stwierdzić, że są one zbyt szczupłe, natomiast brak dochodów podatkowych w strukturze dochodów budżetowych powiatów i województw uznać należy za naruszenie obowiązujących norm. Ograniczenia te nie wynikają jednak z postanowień Konstytucji, ale z przepisów ustaw materialnego prawa podatkowego oraz o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Pamiętać jednak trzeba, że decentralizacja i demokracja lokalna mogą być nadużywane zarówno przez władze centralne jak i lokalne. Dlatego przepis art. 168 Konstytucji należy ocenić pozytywnie jako konstytucyjną gwarancję przekazania samorządowi władztwa podatkowego oraz jako zasadę mającą na celu ograniczanie tendencji, jakie ujawniają gminy w zakresie wprowadzania lokalnych obciążeń podatkowych²⁴.

W pełni należy zgodzić się z poglądem R. Rybarskiego, że „samorząd musi mieć samodzielne źródła dochodów i trzeba przydzielić mu źródła

23 Na stanowisku takim stoi również NSA, który w wielu wyrokach to podkreślał (np. wyroki NSA z 8 lipca 1999 r., sygn. akt I S. A./Ka 2474/97 czy z 28 marca 2000 r., sygn. akt I S. A./Ka 1745/98 CBOSA).

24 C. Kosikowski, *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, „Państwo i Prawo” 1997, Nr 11–12, s. 160–161.

podatkowe oraz prawo uchwalania ich poboru, żeby ponosił odpowiedzialność za to, że zdecydował się wprowadzić na ludność obciążenia. Wtedy samorząd jest związany i można poddać jego działalność krytyce. Jest rzeczą najgorszą, jeżeli podstawą finansów jest dotacja skarbową państwowa. Wtedy nie ma mowy o samorządzie. Kto pieniądze daje, ten stawia takie czy inne warunki”.

Bibliografia

- Chojna-Duch E., Kornberger-Sokołowska E., *System dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 1999.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Dowgier R., Popławski M., *Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach*, Warszawa 2009, s. 12.
- Dowgier R., Etel L., Pahl B., Popławski M., *Leksykon podatków i opłat lokalnych*, Warszawa 2010.
- Etel L., Presnarowicz S., *Podatki i opłaty samorządowe*, Warszawa 1998.
- Gliniecka J., *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007.
- Glumińska-Pawlic J., *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych przez regionalne izby obrachunkowe a orzecznictwo samorządowych kolegiów odwoławczych w sprawach podatkowych*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, Poznań 2007.
- Glumińska-Pawlic J., *Gospodarka finansowa miasta na prawach powiatu*, Katowice 2013.
- Hanusz, A., Czerski P., *Gminne podatki i opłaty budżetowe*, Kraków 2004.
- Kosikowski C., *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, „Państwo i Prawo” 1997, Nr 11–12.
- Małecki J., *Finanse gminy samorządowej de lege lata i de lege ferenda*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1991, z. 2.
- Nykiel W., *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993.
- Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010.
- Paczocha M., *Granice władztwa podatkowego gmin*, „Finanse Komunalne” 2000, Nr 6.
- Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, red. M. Popławski, Warszawa 2008.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1934.
- Tegler, E. *Władztwo podatkowe gminy*, [w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 rok*, red. W. Miemieć, B. Cybulski, Warszawa 1997.

Wyroki sądów administracyjnych

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 lipca 1999 r., sygn. akt I S. A./Ka 2474/97

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 marca 2000 r., sygn. akt I S. A./Ka 1745/98.