

Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytetu Szczecińskiego

Europejska Karta Samorządu Lokalnego a prawo samorządu terytorialnego

Redakcja naukowa
Małgorzata Ofiarska

Szczecin 2015

Recenzenci:
Zbigniew Ofiarski
Zenon Gorzała

Korekta językowa:
Małgorzata Ofiarska
Zbigniew Ofiarski

Projekt okładki:
Paweł Mańczyk

ISBN 978-83-933087-6-7

Wydawca:
Uniwersytet Szczeciński
Wydział Prawa i Administracji
ul. Narutowicza 17a
70-240 Szczecin

Druk:
volumina.pl Daniel Krzanowski
ul. Ks. Witolda 7-9
71-063 Szczecin

Spis treści

Wprowadzenie	9
Wykaz skrótów	15
Andrzej Bałaban Samorząd terytorialny w konstytucjach państw europejskich.....	17
Andrzej Borodo Dochody powiatu a Europejska Karta Samorządu Lokalnego	27
Irena Czaja-Hliniak Europejska Karta Samorządu Lokalnego fundamentem współpracy jednostek samorządu terytorialnego z podmiotami niepublicznymi	39
Piotr Dobosz Dylematy konstrukcyjne samorządności terytorialnej w Polsce w kontekście przestrzegania przez państwo wymogów Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego	55
Rafał Dowgier Zakres władztwa podatkowego gmin w prawie Rzeczypospolitej Polskiej w świetle standardów wynikających z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego.....	75
Marek Górski, Anna Barczak Artykuł 4 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego jako inspiracja do przeglądu układu kompetencji między administracją samorządową i administracją rządową w zakresie ochrony środowiska	95
Joanna Jagoda Zasada prawnej ochrony samorządu terytorialnego (art. 11 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego)	111

Jacek Jaśkiewicz Wykładnia i stosowanie przepisów Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego przez sądy administracyjne	129
Wiesław Kisiel Implementacja art. 6 ust. 1 EKSL: czy gmina jest samodzielna w kształtowaniu swej struktury?.....	145
Ewa Koniuszewska Standardy sprawowania mandatu przez radnych na tle postanowień Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego	165
Elżbieta Kornberger-Sokołowska Zasada adekwatności środków do zadań – aktualne problemy	183
Cezary Kosikowski Podstawy prawne zaciągania przez jednostki samorządu terytorialnego zobowiązań z tytułu kredytów i emisji obligacji oraz udzielania poręczeń (problemy praktyki)	197
Ryszard Paweł Krawczyk Kontrola zamówień publicznych w latach 2012-2013 na przykładzie RIO w Łodzi – wybrane przypadki	215
Marcin Miemiec Europejska Karta Samorządu Lokalnego wobec porządku prawnego samorządu terytorialnego Republiki Federalnej Niemiec ...	249
Wiesława Miemiec, Przemysław Pest „Janosikowe” a standardy dotyczące procedur wyrównawczych w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego.....	289
Iwona Niżnik-Dobosz Z rozważań nad wpływem postanowień Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego na proces tworzenia prawa samorządu terytorialnego w Polsce na przykładzie pojęcia samorządu terytorialnego oraz wspólnoty samorządowej i społeczności lokalnej ...	323
Ewa J. Nowacka Prawo jako instrument polityki. Perspektywy porównawcze w świetle zasad Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego	345
Małgorzata Ofiarska Konsultowanie społeczności lokalnych w świetle postanowień Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego	353

Zbigniew Ofiarski Standard z art. 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego jako wzorzec kontroli na przykładzie wybranych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego.....	383
Mariusz Popławski Samodzielność podatkowa gmin a stosowanie przepisów dotyczących pomocy publicznej uwzględnianych przy tworzeniu lokalnego prawa podatkowego – wybrane problemy.....	405
Krystyna Sawicka Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad uchwałami w sprawie opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi	423
Katarzyna Święch-Kujawska Dochody podatkowe jednostek samorządu lokalnego a standardy wynikające z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego	445
Lidia Zacharko Zasada subsydiarności a działalność gospodarcza jednostek samorządu terytorialnego	461
Europejska Karta Samorządu Lokalnego	473
Wykaz literatury	487
Wykaz aktów prawnych	509
Wykaz orzeczeń sądowych	515
Informacje o Autorach.....	523

Dochody podatkowe jednostek samorządu lokalnego a standardy wynikające z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego

Europejska Karta Samorządu Lokalnego jest jedną z dwóch umów międzynarodowych określających status samorządu terytorialnego w skali międzynarodowej. Polska ratyfikowała ją w 1993 r., a weszła w życie z dniem 1 marca 1994 r. Istotne jest przy tym, że Rzeczpospolita przyjęła dokument w całości, pomimo, że wystarczająca jest akceptacja co najmniej dwudziestu ustępów zawartych w części I Karty, z których co najmniej dziesięć jest wybierana spośród wskazanych w jej art. 13. Można zatem uznać, że wejście w życie wszystkich bez wyjątku postanowień umowy powinno w szczególny sposób obligować państwo do zachowania standardów z niej wynikających¹. W tym kontekście analizie należy poddać system dochodów podatkowych jednostek samorządu lokalnego. Ustalenie czy regulacje prawne w tym zakresie odpowiadają standardom wyznaczonym przez EKSL, powinno być poprzedzone wskazaniem tych ostatnich. Wzorcem dla ustawodawcy krajowego winny być w tym względzie reguły wynikające z artykułu 9 Karty, zatytułowanego „Zasady finansowe społeczności lokalnych”.

¹ Por. J. Kuciński, W.J. Wołpiuk, *Zasady ustroju politycznego państwa w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 roku*, Warszawa 2012, s. 440.

Warto nadmienić, że wprowadzie przepisy umowy formalnie znajdują zastosowanie tylko do samorządu lokalnego, a zatem do gmin i powiatów, to w doktrynie wyrażony został pogląd, że brak jest przeszkód aby rozwiązania prawne w niej przyjęte mogły być w określonym stopniu stosowane przy konstrukcji systemu dochodów województw samorządowych². Niezależnie jednak od przytoczonego stanowiska, w niniejszym opracowaniu, analizie poddane zostaną jedynie kwestie związane z problematyką dochodów podatkowych samorządów lokalnych.

Zgodnie z powołanym art. 9 Karty, społeczności lokalne mają prawo, w ramach narodowej polityki gospodarczej, do posiadania własnych wystarczających zasobów finansowych, którymi mogą swobodnie dysponować w ramach wykonywania swych uprawnień. Za swoiste rozwinięcie i uzupełnienie wskazanej normy należy uznać postanowienie, zgodnie z którym wysokość zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna być dostosowana do zakresu uprawnień przyznanych im przez Konstytucję lub przez prawo. Poza tym do ogólnych reguł konstrukcji systemów finansowych samorządów lokalnych można zaliczyć zalecenie aby zasoby pozostające do dyspozycji społeczności lokalnych były wystarczająco zróżnicowane i elastyczne, tak by mogły w miarę możliwości odpowiadać rzeczywistym zmianom zachodzącym w poziomie kosztów związanych z wykonywaniem uprawnień.

Za najistotniejsze dla zakreślonej problematyki należy jednak uznać postanowienie, zgodnie z którym przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać, w zakresie określonym ustawą. Analiza cytowanego artykułu umowy międzynarodowej pozwala na sformułowanie następujących wniosków. Przede wszystkim stałym źródłem dochodów własnych samorządów lokalnych powinny być daniny publiczne w postaci opłat i podatków. Poza tym beneficjenci tych świadczeń powinni mieć zagwarantowane prawo wpływu na ich wysokość – w ustawowo wyznaczonych granicach. W Karcie nie doprecyzowano jednak w jaki sposób organy samo-

² A. Hanusz, A. Niezgoda, P. Czerski, *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2009, s. 242.

rzędu mogłyby kształtować wysokość wpływów daninowych, decyząc w tym zakresie pozostawiając ustawodawcy krajowemu. Przyjęcie takiego rozwiązania należy ocenić pozytywnie, jako że podstawy prawne i zakres władztwa daninowego w państwach, które są sygnatariuszami Karty mogą być skrajnie różne. Istotne jest jednak, aby władztwo to faktycznie zostało samorządom lokalnym przyznane i aby istniały prawne gwarancje jego realizacji.

Zgodnie z przyjętą systematyką rozważań, w tym miejscu opracowania badaniu należy poddać obowiązujące, w charakteryzowanym obszarze, regulacje prawne. Pozwoli to na stwierdzenie, czy odpowiadają one przedstawionym, a wynikającym z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego wzorcom. Postanowienia Karty powinny być przy tym rozpatrywane zwłaszcza poprzez pryzmat zakresu władztwa podatkowego.

Rozważania te jednak powinny być poprzedzone wskazaniem na umiejscowienie tytułowych dochodów podatkowych w strukturze dochodów jednostek samorządu gminy i powiatu. W związku z tym zasadne jest przedstawienie ogólnej charakterystyki ustawowo określonych dochodów tych jednostek. Warto uzupełnić, że ogólne kategorie dochodów wskazanych podmiotów zostały wymienione w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP³, zgodnie z którym dochodami jednostek samorządu terytorialnego są: ich dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Systematyka dochodów została więc oparta na kryterium ich pochodzenia (dochody własne i dochody zewnętrzne)⁴.

Katalog źródeł dochodów samorządów lokalnych został sformułowany w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁵. Ustawodawca przyjął przy tym dychotomiczny podział na dochody obligatoryjne i fakultatywne. W kategorii dochodów, które muszą zasilać budżety jednostek samorządu terytorialnego wyróżnia się ich trzy rodzaje, którym są:

- 1) dochody własne;

³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

⁴ Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010, s. 249.

⁵ Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 513 z późn. zm.), dalej przywoływana jako u.d.j.s.t.

- 2) subwencja ogólna;
- 3) dotacje celowe z budżetu państwa.

Dochodami własnymi są natomiast m.in. dochody podatkowe. Uprzedzając dalsze rozważania, nadmienić należy, że w rozumieniu ustawy dochodami własnymi jednostek samorządu terytorialnego są również udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych⁶ oraz z podatku dochodowego od osób prawnych⁷.

W związku z przedstawioną typologią katalogu źródeł dochodów, zasadne jest wskazanie, które z podatków składających się na aktualnie obowiązujący system podatkowy zasilają budżety poszczególnych kategorii jednostek samorządu lokalnego.

W myśl postanowień art. 3 u.d.j.s.t. dochodami gminy są wpływy z następujących podatków:

- 1) od nieruchomości⁸,
- 2) rolnego⁹,
- 3) leśnego¹⁰,
- 4) od środków transportowych¹¹,
- 5) dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej¹²,
- 6) od spadków i darowizn¹³,
- 7) od czynności cywilnoprawnych¹⁴.

⁶ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.).

⁷ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.).

⁸ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.).

⁹ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1381 z późn. zm.).

¹⁰ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 465).

¹¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 849), dalej przywoływana jako u.p.o.l.

¹² Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.).

¹³ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 86 z późn. zm.).

¹⁴ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 626).

Wysokość udziału gminy we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych wynosi, co do zasady 39,34%, a w podatku dochodowym od osób prawnych udział ten ustalono na 6, 71% (wyliczane w sposób wskazany w ustawie).

Dochodami daninowymi powiatów (również i województw samorządowych), w myśl u.d.j.s.t. są jedynie udziały w podatkach dochodowych. Dla powiatu wynoszą one odpowiednio: 10,25% w podatku dochodowym od osób fizycznych i 1,40% w podatku dochodowym od osób prawnych (wyliczone w ustawowo wskazany sposób). Są to jedyne źródła dochodów podatkowych w budżecie powiatu. Nie zasilają go również wpływy z żadnej z opłat publicznych. Taka konstrukcja prawna jest kontrowersyjna i poddawana krytyce z pragmatycznego punktu widzenia. Uznanie za dochody własne jednostek samorządu terytorialnego udziałów we wpływach z podatków dochodowych nie odpowiada cechom konstytutywnym dochodów własnych, do których zalicza się przede wszystkim: przypisanie na stałe w całości lub części danej kategorii dochodów do dochodów j.s.t. oraz zapewnienie możliwości wpływu jednostki na wydajność tego źródła dochodu¹⁵.

Jak zaznaczono, stwierdzenie, czy i w jakim zakresie respektowane są postanowienia EKSL dotyczące dochodów podatkowych wspólnot lokalnych, wymaga odniesienia do władztwa podatkowego tych ostatnich. Nieodzowne jest więc wskazanie na jego pojmowanie w nauce prawa finansowego. Przyjmuje się przy tym, że władztwo podatkowe stanowi najważniejszy wycinek władztwa daniowego, będący istotnym elementem gwarancji samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego¹⁶. Istota władztwa podatkowego, jako elementu władztwa finansowego sprowadza się do przyznania podmiotowi publicznoprawnemu prawa do podejmowania samodzielnych decyzji w sprawach podatkowych¹⁷. W ramach tak definiowanego władztwa wyróżnić można następujące kompetencje podmiotów publicznych:

¹⁵ W. Miemiec, Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych, Wrocław 2005, s. 98. Por. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, Finanse lokalne po akcesji, Warszawa 2007, s. 106 i n.

¹⁶ W. Miemiec, Prawne gwarancje..., s. 104.

¹⁷ Por. J. Glumińska-Pawlic, Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce, Katowice 2003, s. 130.

- 1) stanowienie przepisów prawnych w zakresie podatków,
- 2) pobieranie dochodów podatkowych na swoją rzecz,
- 3) administrowanie tymi dochodami¹⁸.

Wymienione uprawnienia wyznaczają granice swobody działania organów podmiotu samorządu lokalnego. Przedmiotem analizy należy więc uczynić regulacje prawne urzeczywistniające poszczególne kompetencje. Przede wszystkim należy podkreślić, że w świetle postanowień Konstytucji, nakładanie podatków i innych danin publicznych następuje jedynie w drodze ustawy. Jednocześnie, zgodnie z jej art. 168 – jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Z powyższych regulacji należy wywieść następujące konkluzje. Po pierwsze, władztwo podatkowe j.s.t. (a zatem i lokalnego) zostało zagwarantowane w akcie prawnym najwyższej rangi. Równocześnie został wytyczony jego zakres, którym objęto możliwość kształtowania tylko niektórych elementów konstrukcyjnych podatków i to w zakresie wyznaczonym wolą ustawodawcy wyrażoną ustawowo. Postanowienia cytowanego art. 168 Konstytucji nie naruszają zatem w żaden sposób ogólnej reguły wyłącznie ustawowego nakładania danin publicznych. Rozwiązanie takie należy ocenić szczególnie pozytywnie, zwłaszcza w kontekście ochrony praw podatników.

Należy też zauważyć, że w praktyce powołany przepis Konstytucji przyznający władztwo podatkowe wspólnotom lokalnym, znajduje zastosowanie wyłącznie do organów gminy. Jak bowiem zaznaczono, tylko one zostały wyposażone w takie źródła dochodów podatkowych, które odpowiadają definicji podatkowych dochodów własnych. W związku z tym dalsze rozważania należy ograniczyć do władztwa podatkowego wskazanego stopnia samorządu lokalnego.

Jednym z elementów składających się na to władztwo jest stanowienie aktów prawa powszechnie obowiązującego, w zakresie wyznaczonym ustawowo. Należy podkreślić, że uchwalanie przez radę gminy uchwał podatkowych, w granicach upoważnienia

¹⁸ A. Borodo, Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy, Warszawa 1997, s. 17.

ustawowego, jest typową procedurą stosowaną w procesie stanowienia prawa miejscowego. Dodatkowo jednak jest jednym z podstawowych instrumentów, które mogą wywierać wpływ na wysokość dochodów budżetowych gminy. Rozważenia zatem wymaga problemem określenia granic swobody działania organów gminy w kształtowaniu wysokości podatków. W tym celu analizie poddać należy akty prawne zaliczane do materii szczegółowego prawa podatkowego.

Podstawowym źródłem dochodów daninowych gminy jest podatek od nieruchomości, uregulowany ustawą o podatkach i opłatach lokalnych. Z kolei pierwszym z elementów konstrukcyjnych tego podatku, podlegającym kształtowaniu przez organ stanowiący jest stawka podatku. Zgodnie z art. 5 u.p.o.l. rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki te nie mogą przekroczyć rocznie kwot ustawowych, przewidzianych dla wskazanych przedmiotów opodatkowania. Jak z tego wynika, przyznane kompetencje obwarowane są wieloma warunkami ustawowymi, co stanowi potwierdzenie zasad konstytucyjnych. W tym miejscu warto dodać, że stawka podatkowa jest obligatoryjnym elementem konstrukcji każdego podatku i najczęściej jest definiowana jako współczynnik przy danej podstawie opodatkowania, czy też jako relacja między wymierzonym podatkiem a podstawą opodatkowania¹⁹. Jest więc bezpośrednim determinantem wysokości świadczenia podatkowego, a co za tym idzie wpływa na wysokość podatkowych dochodów budżetowych.

W podatku od nieruchomości obowiązujące stawki są, z jednym wyjątkiem, stawkami kwotowymi. Górne granice stawek kwotowych, obowiązujące w danym roku podatkowym ulegają corocznie zmianie na następny rok podatkowy, w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, górne granice stawek kwotowych

¹⁹ R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 1998, s. 44.

na każdy rok podatkowy z uwzględnieniem powyższej zasady, zaokrąglając je w górę do pełnych groszy. Wskaźnik cen ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie pierwszego półrocza. Tytułem uzupełnienia, odnotować należy, że w ramach ustawowo wskazanych przedmiotów opodatkowania obowiązują odmienne stawki wynikające z przeznaczenia nieruchomości lub obiektów budowlanych²⁰. Dla tych, które są związane z działalnością gospodarczą obowiązują stawki kilkadziesiąt razy wyższe niż dla pozostałych.

Interpretacja cytowanego art. 5 u.p.o.l. pozwala na sformułowanie kolejnych wniosków. Przede wszystkim użyte przez ustawodawcę sformułowanie „rada gminy uchwała” należy rozumieć w ten sposób, że jest to obowiązek a nie uprawnienie organu. Przyjmuje się, co należy szczególnie zaakcentować, że niemożliwe jest uchwalenie stawek zerowych, które oznaczałoby w istocie odstąpienie od wymierzania podatku nałożonego w drodze ustawy²¹. Pozytywnie należy również ocenić rozwiązanie przyjęte w art. 20a ustawy, w myśl którego w przypadku nieuchwalenia stawek podatku stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy.

Oprócz tego organowi stanowiącemu przyznano uprawnienie do zróżnicowania wysokości stawek podatku od opodatkowanych gruntów, z uwzględnieniem w szczególności ich lokalizacji, rodzaju prowadzonej działalności, rodzaju zabudowy, przeznaczenia i sposobu wykorzystywania gruntu. Analogiczne rozwiązania przyjęto w stosunku do pozostałych przedmiotów opodatkowania. Przy określaniu wysokości stawek budynków lub ich części, rada gminy może zróżnicować ich wysokość biorąc pod uwagę w szczególności lokalizację, sposób wykorzystania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków, a w stosunku do budowli uwzględnia się przede wszystkim rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej.

Wskazane ustawowe kryteria uszczegóławiania stawek są jedynie przykładowymi, nie wprowadzono bowiem zamkniętego

²⁰ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 506.

²¹ L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005, s. 194.

katalogu tych przesłanek. W każdym jednak przypadku różnicowanie stawek musi być związane z cechami przedmiotu opodatkowania, a nie jego podmiotu; przyjęcie odmiennej reguły naruszałyby zasadę równości opodatkowania²².

Władztwo podatkowe gminy w zakresie kształtowania wysokości podatku od nieruchomości obejmuje również element fakultatywny podatku, którymi są zwolnienia przedmiotowe. Zwolnienia podmiotowe natomiast, zgodnie z art. 217 Konstytucji, mogą być wprowadzane do obrotu prawnego wyłącznie w drodze ustawowej. Przyjąć zatem należy, że uprawnienie rady gminy we wskazanym zakresie, wynikające wprost z art. 7 ust. 3 u.p.o.l. nie jest sprzeczne z zasadą konstytucyjną, a pozwala na urzeczywistnienie zasad wyrażonych w EKSL. Ponadto skoro z istoty podatku wynika jego generalny charakter oznaczający powinność określenia podmiotu opodatkowania w sposób ogólny, a jego przedmiotu w sposób abstrakcyjny to należy przyjąć, że również w ten sposób powinny być konstruowane wszelkie zwolnienia podatkowe²³. Istotne jest, że zwolnienia podatkowe są odrębną od ulg podatkowych instytucją prawa podatkowego, chociaż wykazują wiele cech wspólnych. Ulgi podatkowe nie zostały natomiast usytuowane w katalogu elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości, podlegających kształtowaniu przez organ gminy.

Odnosząc się do kompetencji uchwalodawczych w zakresie zwolnień przedmiotowych należy zwrócić uwagę na praktyczny aspekt funkcjonowania powyższej zasady ustawowej. Pojawiają się bowiem istotne wątpliwości co do stwierdzenia czy dane zwolnienie ma faktycznie charakter przedmiotowy, czy ma na celu zwolnienie określonej kategorii podmiotów zwolnionych z podatku²⁴. Odmienne interpretacje i rozstrzygnięcia w tym za-

²² Wyrok NSA z dnia 16 września 2004 r., FSK 485/04, POP 2005, nr 4, poz.107.

²³ W. Nykiel, Zwolnienia i ulgi podatkowe (wybrane zagadnienia), (w:) B. Brzeziński (red.), Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego: studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998, s. 175.

²⁴ L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s.155 – 157. Por. uchwała RIO z dnia 21 stycznia 2004 r., KI-4001/64/04, OwSS 2004, nr 3, poz. 81.

kresie podejmowane przez organy nadzoru mogą bezpośrednio prowadzić do naruszenia zasady sprawiedliwości opodatkowania.

Na mocy u.p.o.l. funkcjonuje również podatek od środków transportowych. Aby uniknąć zbędnych powtórzeń należy stwierdzić, że analogiczne, wyżej scharakteryzowane kompetencje przysługują organom gminy także w zakresie kształtowania elementów konstrukcyjnych podatku od środków transportowych. Wyjątkowo, jedynie dla niektórych środków transportowych, stawki uchwalone przez radę gminy nie mogą być niższe niż kwoty określone w załączniku do ustawy. Poza tym przy określaniu stawek dla niektórych kategorii przedmiotów opodatkowania, rada gminy może różnicować wysokość stawek dla poszczególnych środków transportowych, uwzględniając w szczególności wpływ środka transportowego na środowisko naturalne, rok produkcji albo liczbę miejsc do siedzenia. Również i w tym podatku elementem konstrukcyjnym uchwalanym przez radę gminy mogą być zwolnienia przedmiotowe – z wyjątkami enumeratywnie wymienionymi w ustawie.

Pewna swoboda działania w decydowaniu o elementach konstrukcyjnych, determinujących wysokość świadczenia podatkowego, przysługuje także organowi gminy w odniesieniu do podatku rolnego. Charakterystyczna i specyficzna w tym podatku jest podstawa opodatkowania. Jako element konstrukcji prawnej jest najczęściej definiowana jako konkretyzacja ilościowa lub wartościowa przedmiotu opodatkowania²⁵. Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym stanowi:

- dla gruntów gospodarstw rolnych – liczba hektarów przeliczeniowych ustalana na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do okręgu podatkowego,
- dla pozostałych gruntów (podlegających opodatkowaniu podatkiem rolnym) – liczba hektarów przeliczeniowych wynikająca z ewidencji gruntów i budynków.

²⁵ W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2002, s. 125.

W związku z tym, zaliczenie gminy do określonego okręgu podatkowego warunkuje ustalenie podstawy opodatkowania²⁶. Zaliczenia każdej gminy, miasta oraz dzielnicy miasta do jednego z czterech okręgów podatkowych (z uwzględnieniem wyżej wskazanych przesłanek) dokonuje, w drodze rozporządzenia, minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rozwoju wsi, po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Izb Rolniczych. Należy zauważyć, że w zakresie wpływu samorządu lokalnego na podstawę opodatkowania w podatku rolnym przyjęto oryginalne rozwiązanie, polegające na tym, że sejmik województwa na wniosek rady gminy może, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych przypadkach zaliczyć niektóre gminy do innego okręgu podatkowego niż określony w rozporządzeniu. Nie może to jednak spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych tego województwa o więcej niż 1,5%. Z kolei rada gminy, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, może w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych przypadkach zaliczyć niektóre wsie do innego okręgu podatkowego niż określony w jeden z powyższych sposobów, jednakże nie może to spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla tej gminy o więcej niż 1,5%. Pomimo, że uprawnienia rady gminy podlegają ustawowym ograniczeniom to bez wątpienia można stwierdzić, że są one przejawem władztwa podatkowego jednostki samorządu lokalnego.

Wpływ organu stanowiącego na wysokość podatku rolnego przejawia się również w możliwości obniżania stawki podatkowej. Zgodnie z ogólną zasadą, podatek rolny za rok podatkowy od 1 ha przeliczeniowego gruntów rolnych, wynosi równowartość pieniężną 2,5 q żyta, natomiast od 1 ha gruntów nie stanowiących gospodarstwa rolnego (a podlegających opodatkowaniu podatkiem rolnym) – równowartość pieniężną 5 q żyta, obliczoną według średniej ceny skupu żyta za 11 kwartałów poprzedzających kwartał poprzedzający rok podatkowy. Cena ta jest ustalana na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego i ogłaszana w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Pol-

²⁶ Zgodnie z art. 4 ust. 4 ustawy o podatku rolnym ustala się 4 okręgi podatkowe, do których zalicza się gminy i miasta w zależności od warunków ekonomicznych i produkcyjno – klimatycznych.

skiej „Monitor Polski” w terminie do dnia 20 października roku poprzedzającego rok podatkowy. Rady gmin są uprawnione na podstawie art. 6 ust. 3 ustawy o podatku rolnym do obniżenia cen skupu żyta, przyjmowanych jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze gminy.

Podmiot ten został także ustawowo wyposażony w kompetencję do określenia, w drodze uchwały, trybu i szczegółowych warunków jednego z ustawowych zwolnień podatkowych (dotyczy ono gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej). W związku z tym regulację tę należy również uznać za przejaw przyznania organowi gminy władztwa podatkowego, w ustawowo określonym zakresie (zwolnienie może dotyczyć nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, lecz nie więcej niż 10 ha i może być przyznane na okres nie dłuższy niż 3 lata w stosunku do tych samych gruntów).

Oprócz tego możliwe jest wprowadzanie, w drodze uchwały, innych zwolnień i ulg przedmiotowych niż określone w ustawie o podatku rolnym. Zauważyć więc można, że uprawnienia rady gminy zostały poszerzone, w porównaniu do u.p.o.l., o możliwość wprowadzania innych niż ustawowo określone, ulg podatkowych, z tym że muszą mieć one, podobnie jak zwolnienia, charakter przedmiotowy (dotyczyć więc mogą określonych przedmiotów, a nie podmiotów podatku).

Podatkiem zasilającym w całości budżet gminy, na gruncie którego funkcjonują ustawowo określone uprawnienia beneficjenta, jest podatek leśny. Wymierzany i pobierany jest od wskazanych w ustawie lasów, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna. Podstawą opodatkowania jest w tym przypadku powierzchnia lasu wyrażona w hektarach, a wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Podatek leśny od 1 hektara za rok podatkowy wynosi, co do zasady²⁷, równowartość pieniężną 0,220 m³ drewna, obliczaną według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Cenę tę ustala się na podstawie komunikatu Prezesa

²⁷ Dla lasów ochronnych oraz lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych stawka podatku ulega obniżeniu o 50%.

Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału. Oznacza to, że w zakresie stawek podatku, posłużono się rozwiązaniami prawnymi stosowanymi w podatku rolnym. Analogiczne są również uprawnienia organu gminy. Rada gminy może bowiem obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna, przyjmowaną jako podstawa obliczania podatku na obszarze gminy. Wprawdzie w ustawie nie wskazano, że obniżenie ceny następuje na podstawie uchwały rady gminy, to jednak należy przyjąć, że kształtowanie stawki jest możliwe jedynie w drodze aktu prawa powszechnie obowiązującego, a więc – możliwe jest jedynie na podstawie stosownej uchwały organu stanowiącego.

W podatku leśnym, podobnie jak w poprzednio scharakteryzowanych podatkach, rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzać inne niż ustawowo określone zwolnienia przedmiotowe. W zakresie zwolnień podatkowych, rozwiązanie przyjęte na gruncie ustawy o podatku leśnym nie odbiega od zasad obowiązujących w podatkach i opłatach lokalnych oraz podatku rolnym.

W kontekście powyższych rozważań należy odnotować pojawiający się problem interpretacyjny dotyczący możliwości wprowadzanie zwolnień podatkowych w trakcie roku podatkowego, z mocą wsteczną. Podzielając pogląd, według którego nie powinno się absolutyzować zasady nieretroaktywności prawa podatkowego, zwłaszcza gdy w grę wchodzi ochrona podatnika²⁸ – na postawione pytanie należy odpowiedzieć twierdząco.

Konkludując podkreślić należy, że zakres władztwa podatkowego rady gminy, w aspekcie kształtowania wysokości obciążeń podatkowych został ograniczony do niektórych tylko podatków, a w ich ramach do ustawowo wskazanych elementów konstrukcyjnych. Pozwala to na sformułowanie wniosku, że polityka podatkowa gminy może być prowadzona w granicach wytyczonych przez przyznany jej zakres władztwa podatkowego. Ponieważ, jak już akcentowano, uprawnienia takiego nie uzyskały organy powiatu, pojęcia samodzielnie prowadzonej polityki podatkowej nie sposób do nich stosować.

²⁸ L. Etel, Podatek od nieruchomości, rolny, leśny, Warszawa 2005, s. 337-340.

Analiza pozostałych aktów szczegółowego prawa podatkowego, regulujących podatki w całości zasilające budżety gmin, pozwala także na stwierdzenie, że stanowią one własne dochody podatkowe tylko formalnie. Gminie nie przyznano bowiem żadnych atrybutów władztwa podatkowego. Dotyczy to również działania organów podatkowych. Wymiar i pobór tych podatków pozostaje w gestii organów administracji rządowej. W związku z tym podatki: od spadków i darowizn, dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej czy podatek od czynności cywilnoprawnych powinny być, w charakteryzowanym ujęciu, traktowane analogicznie jak udziały w podatkach dochodowych zasilających budżet powiatu. Oczywiście różnice wynikają jedynie z faktu, że wymienione podatki w całości zasilają budżet gminy, a powiatowi przysługuje jedynie ustawowy udział we wskazanym źródle dochodów.

Reasumując, należy stwierdzić, że postanowienia Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego w zakresie wyposażenia jednostek samorządu lokalnego we własne dochody podatkowe zostały zrealizowane częściowo. Można przy tym zauważyć pewną prawidłowość. W odniesieniu do stopnia gminnego zwłaszcza aspekt „ilościowy” podatków wpływających do budżetu tej jednostki nie budzi zastrzeżeń. Może je już jednak wywoływać aspekt „jakościowy” związany z omówionym zakresem władztwa podatkowego. Analiza rozwiązań prawnych dotyczących dochodów powiatów pozwala z kolei na sformułowanie jednoznacznego wniosku o braku dostosowania regulacji krajowych do wymogów wynikających z umowy międzynarodowej²⁹. Należałoby w związku z tym postulować przede wszystkim przekazanie kompetencji organom podatkowym gminy w podatkach zasilających jej budżet, co pozwoliłoby na zwiększenie wydajności fiskalnej tych danin. Kolejnym etapem proponowanych zmian winno stać się poszerzenie władztwa podatkowego w zakresie kształtowania wysokości podatków: od spadków i darowizn, dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. Aktualny stan finansów publicznych w Polsce

²⁹ Por. T. Szewc, *Dostosowanie prawa polskiego do zasad Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego*, Bydgoszcz – Katowice 2005, s. 216.

w zasadzie wyłącza możliwość przeniesienia określonych źródeł dochodów budżetu państwa na stopień samorządu powiatowego. Wartością szczególnie chronioną jest bowiem równowaga budżetu państwa, która wraz z ogólną równowagą sektora finansów publicznych podlega monitorowaniu przez Komisję Europejską. Jest to bardzo wrażliwy problem, ponieważ dopiero w pierwszej połowie 2015 r. zaniechano w stosunku do Polski stosowania szczególnych procedur ostrożnościowych przez Komisję Europejską.

Tax revenue of local government units and standards resulting from the European Charter of Local Self-government

Summary

The European Charter of Local Self-Government is an international agreement ratified by Poland of fundamental importance for the functioning of local self-government. This is because it sets a standard that should be respected by the national legislature in the process of creating legislation which forms basis for the activities of local communities. This agreement also creates certain patterns in the financing of local government units.

The subject of this study is the issues of shaping the level of tax revenue of municipalities and counties in the context of provisions of the Charter. The research covered acts included in the subject-matter of specific tax law.

Analysis of legislation applicable in this scope made it possible to draw conclusions concerning mainly the scope of taxation powers of local government units. It was agreed that the provisions of the European Charter of Local Self-Government are only partially respected.

Translated by Agnieszka Kotula

Key words

power of taxation, local government revenue sources, tax revenues, levy revenues, local taxes