

ZAKRES WŁADZTWA DANINOWEGO JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

The scope of tribute sovereign of local government units

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the scope of the tribute sovereign in local government units. The essence of tribute dominion is inseparable from the concept of a public tribute. The sovereign and tax power of local government units are an important component of a wider category, which is the financial independence of local government. The internally diversified levies system of local government units requires intensive and coordinated legislative actions aimed at achieving standards. The boundaries of the standards should be determined by the provisions of the Polish Constitution, the European Charter of Local Self-government, as well as local government acts. The provisions and jurisprudence analyzed in the article below show the issue of limited tribute power of the commune and the state in the light of article 168. and 217. of the Polish Constitution. This study also allowed for the formulation of several important conclusions, among which local government taxes in Poland are sources of own income only in communes. In turn, the districts and voivodships do not have such sources of income.

Keywords: sovereignty – independence – public tributes – local government units

JEL Classification: H72, H79, K39

1. UWAGI WSTĘPNE

Fundamentalną zasadą, na której opiera się funkcjonowanie samorządu terytorialnego jest samodzielność finansowa w wymiarze ustrojowym, jak i finansowym, znajdująca wyraz w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹. Zgodnie z przepisami ustawy zasadniczej, samorządom zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przydzielonych im zadań. Istotną część zasobów finansowych, w myśl teorii finansów publicznych i Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, powinny stanowić dochody własne, przez które wspólnoty samorządowe mogłyby realizować własną politykę podatkową. Niezależnie od upływu czasu i przywrócenia w Polsce instytucji samorządu terytorialnego zarówno pojęcie, jak i jego treść nie zostało w pełni opracowane, co skutkuje pewnymi trudnościami w stosowaniu prawa. Wynika to w szczególności z dynamicznej specyfiki instytucji samorządu terytorialnego². Jednym z jej elementów jest władztwo daninowe. Charakteryzuje się ono wywieraniem rzeczywistego wpływu na otoczenie, poprzez stanowienie norm *erga omnes*, których przestrzeganie gwarantuje możliwość stosowania przymusu prawnego.

Celem niniejszej pracy jest ocena i analiza zakresu władztwa daninowego w kontekście jego wpływu na jednostki samorządu terytorialnego. Należy wskazać, iż w przygotowaniu oceny i analizy niezbędnym jest przedstawienie *stricto* istoty władztwa daninowego, obecnie stosowanych rozwiązań na gruncie nauki i praktyki, tudzież analiza operacji ustawowych będących realizacją tzw. delegacji ustawowej zawartej w przepisach Konstytucji RP. Warto również zauważyć, że problematyka władztwa daninowego jest niezwykle aktualna z uwagi na fakt, iż państwu potrzebne są zasoby do realizowania jego zadań. Musi być więc wyposażone w odpowiednie instrumenty pozwalające mu gromadzić środki, które zostaną poddane redystrybucji w celu zaspokajania potrzeb społeczeństwa.

2. ISTOTA WŁADZTWA DANINOWEGO

Kompleksowe odniesienie się do tematu władztwa daninowego wymaga przedstawienia istoty daniny publicznej. Pojęcie to zostało sprecyzowane przede wszystkim w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³. Daniny publiczne są rodzajem dochodów publicznych, stanowiących zgodnie z art. 5 ust. 1 u.f.p. jeden ze składników środków publicznych. W przepisach ustawy o finansach publicznych, do danin publicznych zalicza się pięć rodzajów

1 Zob. art. 165 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 200, poz. 1471 ze zm.).

2 P. J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 360.

3 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 284, 374, 568, 695, 1175 ze zm.), dalej jako: u.f.p.

świadczeń: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek skarbu państwa oraz inne świadczenia pieniężne. Daniną jest więc, zgodnie z definicją ustawową, takie świadczenie pieniężne, którego obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innych podmiotów zaliczanych do sektora finansów publicznych wynika z ustaw. W kategoriach konstytucyjnych, daniny zaliczane są do ciężarów i świadczeń publicznych. Konstytucja nie przesądza o odpłatności lub jej braku. O tym przesądza charakter prawny konkretnej daniny.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, doktrynie oraz literaturze przedmiotu przyjmuje się, że nieekwiwalentność jest cechą właściwą podatkowi, jednakże przymiotu tego nie mają pozostałe daniny⁴. Mając na uwadze powyższe, można bowiem dostrzec, że konstytucyjne zasady państwa prawnego i pomocniczości dekretnują takie uformowanie systemu dochodów publicznych i jego podziału między budżet państwa a budżety jednostek, aby kluczowe wymagania mogły być zaspokajane na poziomie decyzyjnym jak najbliższym obywatelowi. Stąd też podatki i opłaty lokalne jako dominujące źródło dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego powodują, że na szczególną uwagę zasługują prerogatywy z zakresu władztwa podatkowego organów samorządowych⁵.

Warto również wskazać, iż na gruncie ustawy zasadniczej kształt koncepcji władztwa daninowego określony w art. 217 Konstytucji RP w nieznacznym stopniu przekształca art. 168 Konstytucji RP. Zgodnie z jego dyspozycją, jednostki samorządu terytorialnego mają prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Poprzez tę regulację, państwo przekazuje jednostkom samorządu terytorialnego część posiadanego przez siebie władztwa daninowego. Natomiast przepis art. 168 Konstytucji RP stanowi wyraz zasady ograniczonego władztwa daninowego jednostek samorządu terytorialnego, którego ramy są wytyczone przez ustawodawcę. W konsekwencji tego, o ograniczonym władztwie daninowym można mówić względem gmin, gdyż ustawodawca w swojej dotychczasowej działalności prawodawczej przyznał jedynie gminom władcze uprawnienia daninowe, których są zobowiązane przestrzegać w procesie tworzenia miejscowych aktów prawa podatkowego⁶.

Interesujące rozważania z punktu widzenia omawianego zagadnienia zawiera wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 listopada 2013 r.⁷ W orzecznictwie wskazano, iż władztwo daninowe w państwie unitarnym, jakim jest Rzeczpospolita Polska, ma charakter niepodzielny, a jego podstawę konstytucyjną stanowi art. 217 Konstytucji RP. Władztwo daninowe, a w szczególności stanowienie podatków i innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a tak-

że zasad przyznawania ulg, umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, jest kompetencją zastrzeżoną dla organu władzy ustawodawczej, która bez specjalnego konstytucyjnego upoważnienia nie może być delegowana w drodze czynności konwencyjnej na inne podmioty.

3. ZAKRES WŁADZTWA DANINOWEGO POWIATÓW I WOJEWÓDZTW

Powiaty i województwa nie zostały wyposażone w podatki samorządowe, natomiast ustawodawca zastosował w tym zakresie szczególnego rodzaju imitację w postaci udziałów we wpływach z podatków dochodowych, które są podatkami państwowymi. Wpływy z nich są ewidencjonowane na rachunkach otwieranych w celu bankowej obsługi budżetu państwa, a następnie część kwot jest przekazywana przez naczelników urzędów skarbowych na rachunki budżetów właściwych jednostek samorządu terytorialnego. W odniesieniu do tych podatkowych źródeł dochodów organom jednostek samorządu terytorialnego nie przysługują żadne elementy władztwa podatkowego, a sprawy podatkowe są załatwiane przez państwowe organy podatkowe. Ustawodawca nazywa te udziały źródłami dochodów własnych jednostki samorządu terytorialnego, włączając je formalnie w tryb obliczania potencjału dochodowego jednostki samorządu terytorialnego w celu ustalenia należnych im kwot subwencji ogólnej.

Zakres władztwa daninowego powiatów i województw nie obejmuje możliwości oddziaływania na wysokość podatków, natomiast w odniesieniu do niektórych tylko opłat publicznych jest marginalny. Zrealizowanie zatem standardu wynikającego z art. 168 Konstytucji RP, a w odniesieniu do powiatów dodatkowo standardu sformułowanego w art. 9 ust. 3 EKSŁ, wymaga zmian w dotychczasowym podziale źródeł dochodów pomiędzy budżetem państwa a budżetami jednostek samorządu terytorialnego, bez uszczuplenia uprawnień gmin. Uwzględniając ponadto potrzebę zachowania równowagi budżetu państwa, można jedynie postulować umiarkowane zmiany w podziale tych źródeł dochodów. Źródłami dochodów własnych powiatów mogłyby zostać dwa podatki państwowe, m.in. dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych. Rady powiatów powinny zostać uprawnione do określania wysokości stawek w tych podatkach, przy czym, podobnie jak w podatkach lokalnych, stawki maksymalne byłyby ustalane w ustawie. Z pozostałych atrybutów władztwa podatkowego można pretendować uprawnienie rad powiatów do wprowadzania zwolnień przedmiotowych w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych. Można również rozważyć wyposażenie rad powiatów w atrybuty władztwa podatkowego, które nie mają wpływu na wysokość daniny publicznej, ale usprawniają warunki zapłaty tych zryczałtowanych podatków dochodowych, np. zarządzanie ich poboru w drodze inkasa. Według przepisu art. 61a § 1 o.p. rada mogłaby dopuścić zapłatę takich podatków instrumentem płatniczym, np. takim, na którym jest przechowywany pieniądź elektroniczny⁸.

4 [https://bit.ly/3IUWNRS\(05.01.2020 r.\)](https://bit.ly/3IUWNRS(05.01.2020 r.)) – Leksykon budżetowy, *Daniny publiczne*.

5 W. Bień, *Wykonywanie władztwa podatkowego a kondycja finansowa gminy*, Warszawa 2018, s. 29.

6 P. Mańczyk, *Status prawny organów gminy i jego wpływ na zakres, formy i instrumenty lokalnego władztwa daninowego*, Szczecin 2018, s. 12, 13.

7 Wyrok TK z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt K17/12, OTK Seria A 2013, nr 8, poz. 125.

8 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2020.1325), dalej jako: „o.p”.

Źródłami dochodów własnych województw są m.in. udziały we wpływach z niektórych opłat produktowych, które *de facto* mają charakter podatków, np. wymierzanych w przypadkach nieosiągnięcia wymaganego poziomu odzysku i recyklingu, nieosiągnięcia wymaganego poziomu recyklingu oraz odzysku odpadów opakowaniowych, wprowadzania do obrotu na terytorium RP substancji kontrolowanych. W każdym z tych przypadków wymierzone są także dodatkowe opłaty produktowe w razie stwierdzenia braku wpłaty opłaty podstawowej. Samorząd województwa nie może swobodnie wykorzystać wpływów, ponieważ ustawodawca określił cele, na które mogą one być przeznaczone, w szczególności na pokrycie kosztów egzekucji należności z tytułu opłat produktowych i obsługę administracyjną ich systemu czy finansowanie publicznych kampanii edukacyjnych. Udziały we wpływach z tych opłat nie spełniają cech charakterystycznych dla źródeł dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, mimo że w przepisach ustawowych jest stosowany zwrot: „stanowią dochód budżetu województwa”. Organy samorządu województwa nie mają żadnych kompetencji władczych odnoszących się do elementów prawnej konstrukcji opłat produktowych. Kompetencje marszałka województwa ograniczono do wymiaru tych opłat według reguł wyczerpująco ustalonych w przepisach ustawowych⁹.

4. GMINA JAKO JEDNOSTKA WYPOSAŻONA W UPRAWNIENIA WŁADCZE

Gminie jako podstawowej jednostce samorządu terytorialnego zapewnia się odpowiedni udział w dochodach publicznych. W sytuacji, gdy realizacja zadań przez gminę ma być samodzielna, bezspornym pozostaje fakt, iż gminy w odniesieniu do przyznanych im dochodów publicznych powinny posiadać szerokie władztwo. W aspekcie ilościowym to gminy zostały najlepiej wyposażone w podatki samorządowe: od nieruchomości, od środków transportowych, rolny, leśny, od czynności cywilnoprawnych, od spadków i darowizn oraz zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej. Kwestię ich samodzielności podejmowano w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w wyroku z dnia 4 lutego 1999 r., który stanowi, że samodzielność gminy oznacza brak podporządkowania w granicach wynikających z ustaw czyjejkolwiek woli, a ponadto, że w tych granicach jest uprawniona do podejmowania czynności faktycznych i prawnych, kierując się wyłącznie własną wolą wyrażoną przez jej organy pochodzące z wyboru. Dalej, w uzasadnieniu podkreślono, że samodzielność ta wynika z granic określonych przez ustawy, które precyzyjnie ustalają zakres przedmiotowy, w którym samodzielność ta obowiązuje¹⁰.

Należy jednak zaznaczyć, iż nadmierne zwiększanie autonomii podatkowej samorządu gminy może powodować pewne dysfunkcje, m.in. zbytni fiskalizm czy znaczące dysproporcje w poziomie dochodów pomiędzy jednostkami sa-

morządu terytorialnego¹¹. Wyżej wymienione uprawnienia mogą być określone poprzez pozostawienie gminom całkowitej swobody co do wyboru form opodatkowania i decydowania o ich konstrukcji lub też uprawnienia te mogą zostać poddane daleko idącym ograniczeniom. Przegląd zastosowanych w praktyce rozwiązań pozwalana zajęcie stanowiska, iż państwo tworzy nie tylko podstawy prawne do nakładania przez gminy podatków, lecz także wyznacza granice tych uprawnień. Ograniczenie władztwa daninowego gmin może przybrać różnorodną postać. Może ono polegać na m. in. określeniu przez ustawodawcę danin, które gmina może lub powinna wprowadzić na swoim terytorium, na ustaleniu ogólnie maksymalnych wysokości stawek tych danin, bądź też ograniczenia mogą dotyczyć również swobody gminy w samodzielnym ustalaniu elementów konstrukcyjnych poszczególnych danin¹².

Istota władztwa daninowego gminy sprowadza się do bardziej szczegółowych uprawnień związanych z kształtowaniem konstrukcji poszczególnych określonych przez państwo danin. Sposób wyposażenia gminy w środki finansowe niezbędne do zapewnienia wykonania przez nią powierzonych jej zadań wiąże się z analizowanym wcześniej zagadnieniem stosunku państwa do samorządu terytorialnego. W przypadku, gdy samorząd terytorialny traktowany jest przedmiotowo, tj. jako jeden z wielu organów państwa wykonujący określony wycinek zadań zleconych mu przez administrację centralną, sposób finansowania gminy powinien przede wszystkim uwzględniać zakres wykonywanych przez gminę zadań. Dochody gminy pochodzą wówczas przede wszystkim z budżetu państwa, a podstawowym problemem staje się możliwie sprawiedliwy podział środków budżetowych pomiędzy samorząd terytorialny a władzę centralną. Natomiast w przypadku, gdy samorząd terytorialny uznaje się zarówno za wykonawcę określonych zadań jak i za podstawowy podmiot systemu demokratycznego państwa, sposób przyznania samorządowi terytorialnemu funduszy powinien zakładać w szerokim zakresie swobodę i samodzielność w ich uzyskiwaniu¹³. Władztwo daninowe wiąże się zatem nierozdzielnie z przejawem decentralizacji władzy publicznej i bezpośredniego udziału społeczeństwa w jej sprawowaniu. Wspólnota samorządowa podejmuje decyzje przez wybrane przez siebie organy o sposobie gromadzenia środków na finansowanie przedsięwzięć realizujących lokalny interes mieszkańców. Silne powiązanie między daninami uiszczanymi na rzecz samorządu a zakresem i charakterem jego działalności niesie ze sobą liczne konsekwencje. Umożliwienie gminom nakładania określonych podatków pozwoliłoby na dostosowanie obciążenia podatkowego do warunków lokalnych panujących na terytorium danej gminy. Uprawnienie to byłoby przyczyną do prowadzenia przez gminy lokalnej polityki daninowej, której rezultatem byłoby lepsze rozeznanie przedstawicieli danej wspólnoty samorządowej w lokalnych potrzebach. Obciążenia daninowe

9 Z. Ofiarski, *System (zbiór) podatków samorządowych – wstępne propozycje uporządkowania*, 2016, s. 269.

10 Wyrok NSA z 4 lutego 1999 r., sygn. akt II Sa/Wr 1302/97, LEX nr 41959.

11 W. Bień, *Wykonywanie władztwa podatkowego a kondycja finansowa gminy*, Warszawa 2018, s. 8.

12 H. Litwińczuk, *Podatki majątkowe, System instytucji prawno-finansowych PRL*, tom III, Wrocław 1985, s. 101.

13 H. Litwińczuk, *Podatki majątkowe, System instytucji prawno-finansowych PRL*, tom III, Wrocław 1985, s. 102.

kreowane przez władze samorządowe spotykają się z większą akceptacją w sytuacji, gdy pochodzące z tego źródła środki wykorzystywane są zgodnie z interesem tej społeczności. W doktrynie odnaleźć można pogląd o szczególnej przydatności dla finansów samorządowych danin, których przeznaczenie jest z góry określone. Zdefiniowanie celu, na który przeznaczone zostaną środki z daniny publicznej, wynikało pierwotnie z tej okoliczności, że podatek był dopiero następstwem zidentyfikowania nowej potrzeby publicznej, na której pokrycie nie wystarczały zebrane dotychczas fundusze. Mechanizm ten uległ odwróceniu dopiero wówczas, gdy pojawienie się nowej potrzeby publicznej przestało mieć charakter incydentalny, lecz przybrało postać stałego objawu rozwoju danego związku publicznoprawnego

Przyznanie gminom uprawnień w sferze władztwa daninowego niesie również ze sobą pewne niebezpieczeństwa. Swoboda gmin w zakresie obciążania lokalnej społeczności daninami, nie musi dawać gwarancji uzyskania przez nie środków wystarczających do sfinansowania realizacji wszystkich ich zadań, szczególnie w gminach słabiej rozwiniętych gospodarczo. Stąd też płynie wniosek, że gmina nie powinna być ograniczona jedynie do dochodów pochodzących bezpośrednio od podatników zamieszkujących jej terytorium. Inną niepożądaną okolicznością jest zróżnicowanie wysokości obciążenia daninowego w poszczególnych gminach. Choć występowanie nieznacznych różnic jest naturalne i w pełni akceptowalne, to zbyt duże rozwarstwienie na tym tle mogłoby wywołać zrozumiałe społeczne niezadowolenie.

Trudności z wytyczeniem granicy władztwa daninowego gminy wynikają z faktu, iż na płaszczyźnie danin publicznych stykają się interesy finansowe trzech stron, tj. państwa, samorządu terytorialnego oraz podatników, których majątek uszczuplają daniny uiszczane na rzecz tych dwóch pierwszych podmiotów. Stwierdzić należy, że to państwo decyduje o tym, w jakim zakresie interes publiczny zostanie zaspokojony. Bezdyskusyjnym jest również fakt, iż podstawową okolicznością wpływającą na granicę władztwa daninowego gminy jest ochrona interesu finansowego państwa. Państwo przy podziale uprawnień daninowych może stworzyć uprzywilejowaną pozycję własnym interesom fiskalnym poprzez przyznanie sobie przeważającego lub nawet wyłącznego udziału we wpływach z wydajniejszych finansowo danin i pozostawienie danin o mniejszym znaczeniu w zakresie samorządu terytorialnego.

5. UWAGI KOŃCOWE

Podsumowując powyższe rozważania można jednoznacznie stwierdzić, iż kluczową dysfunkcją obecnego systemu finansów samorządowych jest nadmiernie ograniczony przez państwo zakres lokalnego władztwa podatkowego oraz anarchiczny i nieefektywny system podatków lokalnych jako źródła dochodów własnych gmin. Regulacją prawną, która przesądza o znikomej roli gminy w kształto-

waniu systemu podatkowego jest art. 217 Konstytucji RP, który ustanawia monopol państwa w sferze ustanawiania nowych danin publicznych i określania ich najistotniejszych elementów konstrukcyjnych. Gminom z kolei na podstawie przepisu art. 168 Konstytucji RP nadano ograniczone władztwo daninowe. Nadanie tak nieznacznego wpływu na kształtowanie wysokości najważniejszych dochodów publicznych prowadzi do wniosku, że gminy choć teoretycznie wyposażone w przymiot samodzielności w istocie doznają znacznego jej ograniczenia, pomimo prawa i obowiązku realizacji zadań publicznych we własnym imieniu i na swój rachunek, gdyż do realizacji tych zadań potrzebują znacznych środków finansowych, które jedynie w części są w stanie uzyskać niezależnie od innych organów państwa, natomiast w dużej mierze możliwość funkcjonowania gmin uzależniona jest od transferów środków z budżetu państwa. Jeśli uważać za prawdziwe sformułowanie, że nie ma samodzielności bez pieniędzy, to w stosunku do gminy za prawdziwe uznać można stwierdzenie, że nie ma samodzielności bez własnych środków pieniężnych, co do których gmina dysponuje szerokimi uprawnieniami do ich kształtowania. Ze swej istoty najważniejszą kategorią tych środków powinny być podatki i inne daniny publiczne. W pełni uzasadniona jest zatem potrzeba podjęcia działań legislacyjnych wstępnie porządkujących zbiór podatków samorządowych. Zbiór ten powinien zostać przekształcony w system wewnętrznie spójny, pełniący ważną rolę nie tylko w deklarowaniu, ale też w urzeczywistnianiu zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, a także wspierać ideę dalszego upodmiotowienia jednostek samorządu terytorialnego w relacjach z władzami szczebla centralnego.

BIBLIOGRAFIA

1. Bień W., *Wykonywanie władztwa podatkowego a kondycja finansowa gminy*, Warszawa 2018., s. 29.
2. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. Dz.U. Nr 78, poz. 483, sprost. Dz.U. z 2001 r. Nr 28, poz. 319, zm. Dz.U. z 2006 r. Nr 200, poz. 1471.
3. Lewkowicz P. J., Stankiewicz J., *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Temida, Białystok 2010., s. 360.
4. Litwińczuk H., *Podatki majątkowe, System instytucji prawno-finansowych PRL*, tom III, Wrocław 1985., s. 101, 102.
5. Mańczyk P., *Status prawny organów gminy i jego wpływ na zakres, formy i instrumenty lokalnego władztwa daninowego*, Szczecin 2018., s. 12, 13.
6. Ofiarski Z., *System (zbiór) podatków samorządowych – wstępne propozycje uporządkowania*, 2016, s. 269.
7. Wyrok NSA z 4 lutego 1999 r., sygn. akt II Sa/Wr 1302/97, LEX nr 41959.