

PIOTR KOBYLSKI

ORCID: 0000-0002-0345-904X

Uniwersytet Technologiczno-Humanistyczny im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu

PODATKI SAMORZĄDOWE. WYBRANE ZAGADNIENIA

Abstrakt: Niniejsze opracowanie zostało poświęcone problematyce zagadnieniu podatków samorządowych. Głównym zamierzeniem badawczym jest charakterystyka tego, jaki wpływ mają wymienione powyżej regulacje prawne na ustalenia zakresu oddziaływania podatków samorządowych na samorząd terytorialny. W dalszej kolejności natomiast, w jakim zakresie i na jakiej podstawie prawodawca założył, że wypracowane rozwiązania legislacyjne zadecydują o sprawnie działającym systemie finansowania gmin, powiatów i województw. Otóż należy podkreślić, że system podatków samorządowych w obecnej postaci nie zapewnia wystarczających środków finansowych, za których pośrednictwem jednostka samorządu terytorialnego mogłaby kształtować przypisane jej zadania.

Słowa kluczowe: podatki, samorząd terytorialny, dochody własne, Europejska Karta Samorządu Lokalnego, podział środków publicznych

WSTĘP

Niniejsze opracowanie zostało poświęcone zagadnieniu podatków samorządowych. Warto podkreślić, że mija trzydzieści lat od przywrócenia funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego, a zatem samodzielnych i niezależnych od państwa związków publicznoprawnych. Nie ulega wątpliwości, że czas ten przyniósł ważne zmiany w strukturze finansowania samorządu terytorialnego. Należy zauważyć, iż uchwalono w tym okresie między innymi ustawę o dochodach jego jednostek¹ czy ustawę o finansach publicznych². Dla niniejszego opracowania szczególne znaczenie będzie miała jednak ustawa o podatkach i opłatach lokalnych³. Dla poprawnie funkcjonującego samorządu terytorialnego istotny jest

¹ Ustawa z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz.U. z 2020 r. poz. 23 z późn. zm.

² Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, Dz.U. z 2020 r. poz. 284 z późn. zm.

³ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2019 r. poz. 1170.

sprawny system źródeł pieniężnych. Zasadnicze znaczenie mają w tym kontekście tak zwane podatki samorządowe.

Na tle tych uwag należy stwierdzić, że podatki samorządowe to główne źródło dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. Można powiedzieć, że ich elementy konstrukcyjne zostały wprost zdeterminowane przez Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej⁴ oraz Europejską Kartę Samorządu Lokalnego⁵. Otóż ustrojodawca w art. 168 Konstytucji RP zagwarantował jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie, zaś państwa członkowskie Rady Europy w art. 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego przyjęły, iż co najmniej część zasobów finansowych wspólnot lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których poziom mają prawo, w granicach prawa, ustalać same wspólnoty. Należy zwrócić uwagę, że istotne znaczenie podatków samorządowych odznacza się w systemie dochodów budżetu podstawowej jednostki samorządu terytorialnego — gminy. W obecnym stanie prawnym wszystkie podatki, popularnie nazywane samorządowymi, wpływają do budżetu samorządu gminnego. Przewidziana konstrukcja prawna zapewnia dodatkowo możliwość autonomicznego regulowania przez gminy w pewnym zakresie elementów konstrukcyjnych wyżej wymienionych podatków. Ściśle rzecz ujmując, wypada zauważyć, że pozyskiwanie przez jednostki samorządu terytorialnego wpływów z tych danin samorządowych, pozwala realizować zadania publiczne, które zostały im przypisane przepisami prawa. Warto tu odnotować, że ustrojodawca pozwolił samorządowi terytorialnemu na realizację zadań publicznych w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Dla ścisłości trzeba podkreślić, że omawiane zadania publiczne, służące zaspokajaniu potrzeb wspólnoty samorządowej, są wykonywane jako zadania własne. Ponadto, jednostki samorządu terytorialnego, obdarzone osobowością prawną, posiadają prawo własności i inne prawa majątkowe. Z tego wynika, że rola tytułowych podatków w funkcjonowaniu samorządu terytorialnego jest niekwestionowana. Tym bardziej zatem może budzić wątpliwość, że ustawodawca beneficjentem tej daniny publicznej ustanowił jedynie samorząd gminny. W nauce prawa wskazuje się, że wszystkie jednostki samorządu terytorialnego mogą zaciągać kredyty, pożyczki bądź emitować papiery wartościowe, by móc sfinansować planowany deficyt budżetowy. Zarazem dostęp gmin, powiatów i województw do rynku finansowego jest istotnie ograniczony. Przyczyną takiego stanu rzeczy ma być przeciwdziałanie zbytniemu zadłużaniu się samorządu terytorialnego⁶. Generalnie rzecz ujmując, trzeba stwierdzić, iż system finansowania samorządu

⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku, Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁵ Europejska Karta Samorządu Lokalnego z dnia 15 października 1985 roku, Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 ze sprost.

⁶ A. Hanusz, *Wstęp*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015, s. 20.

terytorialnego musi brać pod uwagę podział źródeł dochodów publicznych między organy władzy centralnej i jednostki samorządu terytorialnego względem wymagań, które wiążą się z finansowaniem zadań publicznych. Z tego względu warto się zastanowić, czy podjęte działania na przestrzeni tych trzydziestu lat pozwoliły na stworzenie poprawnie funkcjonującego modelu podatków samorządowych. Głównym zamierzeniem badawczym jest charakterystyka tego, jaki wpływ mają wymienione tu regulacje prawne na ustalenie zakresu oddziaływania podatków samorządowych na samorząd terytorialny. W dalszej kolejności natomiast, w jakim zakresie i na jakiej podstawie prawodawca założył, że wypracowane rozwiązania legislacyjne zadecydują o sprawnie działającym systemie finansowania gmin, powiatów i województw.

Wyznaczone cele przesądziły o wyborze układu opracowania i metodach badawczych. Zawarte w pracy uwagi zostały przeprowadzone w oparciu o metodę dogmatyczną, odniesioną do konkretnych regulacji normatywnych. Podstawowym źródłem badawczym były określone akty prawne: Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku, ustawa z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym⁷, ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie powiatowym⁸, ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie województwa⁹, ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, ustawa z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawa z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Wypada zauważyć, że to dobrze, że ustawodawca wypełnia założenia przewidziane w Konstytucji RP, ale czy ograniczając *de facto* siłę oddziaływania tytułowych podatków na samorząd terytorialny, nie wypacza konstrukcji tego związku publicznoprawnego?

1. PODATKI SAMORZĄDOWE W ASPEKCIE USTROJOWYM

W punkcie wyjścia trzeba zaznaczyć, że przymusowe obciążenie pieniężne na rzecz samorządu terytorialnego jest niezbędnym elementem życia gospodarczego społeczności samorządowej. Jak słusznie wskazuje się w nauce prawa, podatek pełni nie tylko funkcje finansowe, ale w równym stopniu gospodarcze i społeczne, chociaż priorytet finansowy wydaje się niekwestionowany¹⁰. Wśród danin publicznych wyróżnia się podatki: przychodowe, dochodowe, od wydatków (lub od kosztów), nazywane też konsumpcyjnymi oraz majątkowe. Te ostatnie w sposób szczególny zasługują na uwagę w związku z tematem niniejszego opra-

⁷ Ustawa z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym, Dz.U. z 2020 r. poz. 713 z późn. zm.

⁸ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie powiatowym, Dz.U. z 2020 r. poz. 920.

⁹ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie województwa, Dz.U. z 2020 r. poz. 1668.

¹⁰ P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 422.

cowania¹¹. Otóż podatki majątkowe naliczane są od wartości majątku, zmian praw majątkowych i przyrostu wartości majątku. Na marginesie warto przypomnieć, że daniny od posiadanego majątku są jednymi z najstarszych podatków¹². Bez wątplenia są proste w poborze, ale nie pozwalają na ocenę zdolności podatkowej zobowiązanego do uiszczenia daniny. Takie rozwiązanie pozwala na stwierdzenie, że omawiane podatki są najważniejszą kategorią dla dochodów własnych polskich związków publicznoprawnych. W tym kontekście warto zauważyć, że ich uprawnienia pozwalają do kreowania konstrukcji podatkowych. Tak ukształtowane władztwo podatkowe, wydawać by się mogło, umożliwiał samorządom prowadzenie niezależnej od władz centralnych polityki podatkowej, przesądzając zarazem o ich samodzielności, także w aspekcie finansowym. Cechą charakterystyczną omawianego władztwa podatkowego są jednak daleko idące ograniczenia, co w konsekwencji prowadzi do wielu wypaczeń w prowadzonej przez samorządy polityce podatkowej.

Jak już zaznaczono, problematyka danin samorządowych jest niezwykle złożona. By dokonać jednak jej analizy, w pierwszej kolejności warto wymienić tytułowe podatki, by mieć świadomość zakresu tego zagadnienia. W związku z tym, do najważniejszych podatków samorządowych należy podatek od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych, spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych. W obecnym stanie prawnym elementy charakterystyczne dla konstrukcji wskazanych powyżej danin publicznych nie są jednolite. W tym miejscu należy podkreślić, iż część wymienionych powyżej danin samorządowych może być pobierana przez inkasentów. Na mocy art. 28 § 4 Ordynacji podatkowej rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa może ustalać wynagrodzenie dla płatników lub inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody, odpowiednio, budżetu gminy, powiatu lub województwa¹³. Ponadto, mając także na uwadze treść art. 28 Ordynacji podatkowej, trzeba wyjaśnić, iż prawodawca podzielił zagadnienia wynagrodzenia dla płatników i inkasentów pobierających daniny na rzecz budżetu państwa od tych, które pobierane są na rzecz budżetu między innymi samorządu gminnego. Pozwala to radzie gminy ustalać wynagrodzenia inkasentom w związku z podatkami stanowiącymi dochód podstawowej jednostki samorządu terytorialnego. Na marginesie można tylko nadmienić o terminowości płatności podatku. Otóż warunek terminowego przekazania przez inkasentów danin publicznych determinuje wypłacenie im wynagrodzenia. Jest to o tyle interesujące dla niniejszego opracowania, jako że daje przykład pewnej niezależności władz samorządowych w kontekście polityki podatkowej. Warto zauważyć, że rada gminy może zdecydować o uchwale, która będzie uzależniać wypłatę wynagrodzenia

¹¹ J. Sobiech *et al.*, *Finanse publiczne*, Warszawa 1997, s. 127.

¹² E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa-Rzeszów 2006, s. 125.

¹³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm.

inkasentom od terminowego przekazania przez nich pobranych danin na rzecz budżetu samorządu gminnego¹⁴.

Należy zasygnalizować, że podatki samorządowe są instrumentem różnicowania obciążeń podatkowych w układzie terytorialnym. Otóż takie podatki jak podatek od nieruchomości, rolny i leśny są daninami, których wpływy stanowią jedynie dochód gminy. Nawiązując do wcześniejszych uwag należy przyjąć, że mając prawo do władztwa podatkowego w ustawowo określonych granicach, rada gminy może kształtować wysokość stawek tych danin oraz wprowadzać zwolnienia o charakterze przedmiotowym innym niż wymienione wprost w ustawie¹⁵. Oczywiście z tego, jak skorzysta gmina z przyznanych jej praw, ostatecznie zdecyduje polityka budżetowa konkretnego samorządu. Niemniej trzeba wprost zauważyć, że będzie ona zawsze zdeterminowana sytuacją finansową w danym momencie.

Trzeba w końcu wziąć pod uwagę zakres pozyskiwania dochodów z innych źródeł czy stopień rozwoju gospodarczego danego samorządu gminnego. W literaturze wskazuje się w kontekście podatku od nieruchomości, że kreowanie stawek podatkowych i wdrażanie zwolnień przedmiotowych należy zaliczyć do narzędzia stymulującego rozwój gospodarczy samorządu gminnego¹⁶. Nie ulega wątpliwości, że istota i opłacalność konkretnych podatków majątkowych zależy w gruncie rzeczy od samego samorządu, elementów geograficznych, sposobu zagospodarowania terenu. Warto zwrócić uwagę, że podatek od nieruchomości ma realne znaczenie dla wspólnoty samorządowej, jeżeli na jej terenie znajdują się przedsiębiorstwa, zakłady produkcyjne czy specjalne strefy ekonomiczne, a grunty i budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej zajmują istotną powierzchnię. Generalnie rzecz biorąc, podatek od nieruchomości będzie w większości najbardziej istotny spośród wszystkich dochodów własnych. Z kolei dochody z podatku rolnego czy podatku leśnego będą stanowić dla gminy naturalnie zauważalną kategorię dochodową w obrębie dochodów własnych, ale ich udział w dochodach samorządu gminnego będzie generalnie niewielki. W ujęciu teoretycznym zagadnienie podatków samorządowych ma szerszy zakres podmiotowo-przedmiotowy niż podatki lokalne. W nauce prawa wskazuje się, że podatek lokalny charakteryzuje się tym, że stanowi wyłączone źródło dochodów budżetu lokalnej jednostki samorządu terytorialnego, jego zapłata powinna następować wprost na rachunki bankowe prowadzone do obsługi danej jednostki samorządowej, organy danego samorządu powinny posługiwać się narzędziami władztwa podatkowego oraz być wyposażone w kompetencje do rozstrzygania spraw podatkowych. Przechodząc do wyjaśnienia istoty podatków lokalnych, trzeba podkreślić, iż zakres ich stosowania jest ściśle połączony ze zjawiskami decentralizacji

¹⁴ A. Buczek *et al.*, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 67–68.

¹⁵ E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001, s. 83.

¹⁶ M. Cilak, *Instrumenty wspierania rozwoju gospodarczego stosowane przez samorząd terytorialny. Problematyka prawnofinansowa*, Toruń 2013, s. 107.

w administrowaniu sprawami publicznymi¹⁷. Z tego względu należy wyprowadzić wniosek, że każdy podatek lokalny, który będzie miał omówione cechy, będzie zarazem podatkiem samorządowym, ale nie każdy z podatków samorządowych będzie podatkiem lokalnym. Przeprowadzona analiza umożliwia stwierdzenie, że w ten sposób podatek od spadków i darowizn jest podatkiem samorządowym, ale jednocześnie nie można go zaliczyć do podatków lokalnych. Trzeba zauważyć, że wpływy z tej daniny w całości zasilają budżet samorządu gminnego, lecz ich wymiar oraz pobór jest przeprowadzany przez państwowe organy podatkowe. W tym wypadku organy samorządu gminnego nie dysponują instrumentami władztwa podatkowego.

2. STRUKTURA PODATKÓW SAMORZĄDOWYCH

W nauce prawa podkreśla się, że od początku struktura podatków samorządowych obciążona była systemowymi wadami. O ile sam proces przywrócenia samorządu terytorialnego należy ocenić jako przejaw decentralizacji władzy publicznej i element demokratycznego państwa prawnego, o tyle dwuetapowość tego zjawiska wskazuje się jako podstawę późniejszych problemów związanych z daninami samorządowymi¹⁸.

Po pierwsze, w kontekście ilościowym największym beneficjentem stał się samorząd gminny. Chodzi tu przede wszystkim o wpływy z podatku od nieruchomości, od środków transportowych, rolnego, leśnego, od czynności cywilnoprawnych czy od spadków i darowizn. W doktrynie prawa finansowego negatywnie w tym aspekcie ocenia się wydajność omawianych danin samorządowych. Trzeba zauważyć, że są to aktywa o bardzo zróżnicowanej wydajności fiskalnej. Z tego względu taka typologia podatków samorządowych prowadzi do dużych różnic dochodowych pomiędzy samorządem gminnym wiejskim i miejskim. Podatek od nieruchomości jako jedno z najistotniejszych źródeł dochodów własnych budżetów gminy niewątpliwie tworzy kontrast w porównaniu do podatku rolnego czy leśnego¹⁹.

Po drugie, samorządy powiatowe i samorządy województwa zostały pozbawione wpływów z podatków samorządowych. Zamiast tego prawodawca obdarował te samorządy udziałami we wpływach z państwowych podatków dochodowych. Ten szczególny rodzaj subsydium dla powiatu i województwa jest ewidencjonowany na rachunkach otwieranych w związku z bankową obsługą

¹⁷ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Warszawa 1996, s. 25.

¹⁸ Z. Ofiarski, *System (zbiór) podatków samorządowych — wstępne propozycje uporządkowania*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio H (Oeconomia)” 50, 2016, nr 1, s. 266.

¹⁹ B. Pahl, E. Bieniek, *Posiadacz samoistny jako podatnik podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 11, s. 36–37.

budżetu państwa. W dalszej kolejności część aktywów jest przekierowywana na rachunki budżetów odpowiednich jednostek samorządu terytorialnego. Trzeba podkreślić, że w takiej typologii powiatom i województwom nie przysługuje władztwo podatkowe. Mimo to ustawodawca zaliczył te aktywa do katalogu źródeł dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. Zauważmy, że w obowiązującym stanie prawnym wymienia się daniny tworzące źródło dochodów własnych samorządu terytorialnego, ale zarazem władze samorządowe nie mogą w pełni wykonywać władztwa podatkowego w tym zakresie. W doktrynie prawa finansowego podkreśla się, że w takim układzie władze publiczne przyznają organom samorządu terytorialnego narzędzia władztwa podatkowego, nie pozbawiając się zarazem swoich władczych kompetencji, pozwalając tym organom w ograniczonym zakresie korzystać ze swojego imperium²⁰.

Po trzecie, w piśmiennictwie wskazuje się, że obecny zasięg właściwości rzeczowej samorządów gminnych, odnoszący się do podatków tworzących ich źródła dochodów własnych, nie jest odpowiedni ze względu na charakter dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. Chociaż w art. 4 ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zostały włączone do katalogu dochodów własnych gminy, to jednak należy zaznaczyć, iż władze samorządowe nie mają swobody w wywieraniu nacisku na elementy konstrukcyjne podatku²¹. Warunki formalne i materialne spełnia jednak wyłącznie podatek od nieruchomości, od środków transportowych, rolny oraz leśny. Jeśli chodzi natomiast o podatki od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych czy dochodu od osób fizycznych, opłacany w formie karty podatkowej, spełniane są jedynie kryteria formalne. Omówione podatki, spełniające kryterium formalne, są wymierzone i pobierane przez państwowe władze podatkowe. Co więcej, sprawy podatkowe dotyczące wymiaru i ich poboru są rozstrzygane przez organy państwowe. Wyłączenie na mocy art. 18 ust. 2 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w wypadku pobieranych przez urząd skarbowy podatków i opłat stanowiących w całości dochody jednostek samorządu terytorialnego naczelnik tego urzędu może umarzać, odraczać termin zapłaty lub rozkładać na raty należności oraz zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź ograniczać pobór należności wyłącznie za zgodą przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego. W związku z tym państwowe władze podatkowe nie mogą w tym zakresie autonomicznie gospodarować środkami stanowiącymi dochód własny samorządu gminnego.

Wypada podkreślić, że skutki prawne zastosowania analizowanego mechanizmu prowadzą do dysharmonii rozwiązań prawnych. Nie służy przejrzystości, a w szczególności symetrii władztwa podatkowego sytuacja, w której przy nie-

²⁰ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 29.

²¹ W. Miemiec, *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013, s. 100.

których podatkach samorządowych, samorząd gminny może skorzystać z atrybutów tego imperium, a przy innych już jest pozbawiony tego prawa. Wydaje się, że gminne organy podatkowe powinny dysponować jednolitymi kompetencjami w przedmiocie rozstrzygania spraw podatkowych w ramach jednej kategorii podatników. Tyczy się to przede wszystkim podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej. Konkretnie odnosi się to do wymieszania kompetencji między gminne a państwowe organy podatkowe. Warto tu zauważyć, że ustawodawca oderwał zupełnie fakt częściowego odebrania kompetencji samorządowi terytorialnemu od zasady samodzielności, która wprost wynika z przepisów konstytucyjnych, Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, a także ustaw formujących ustrój, kompetencje oraz zadania wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego. Jak słusznie zaznacza się w nauce prawa, samodzielność województwa, powiatu i gminy jest zasadą ustrojową, którą prawodawca musi brać pod uwagę i w związku z tym realizować przy stanowieniu prawa²². Jak widać, zasada samodzielności powinna dotyczyć się wszystkich elementów działalności samorządu terytorialnego. Odnosi się to również do tak zwanej samodzielności finansowej. Trzeba wskazać, że chodzi tu o zagwarantowanie jednostkom samorządu terytorialnego dochodów, pozwalających na wykonywanie zadań publicznych tym jednostkom przypisanych. Istotna jest także kwestia swobody kształtowania przez samorząd terytorialny swoich wydatków. Na marginesie warto zauważyć, że ustawa jest niezbędna nie tylko dla generalnego ustanowienia obowiązku poniesienia konkretnych wydatków na określone cele, lecz także sama ustawa musi zawierać generalną formę takich nakładów pieniężnych. Innymi słowy konieczne jest ustalenie sposobu wyznaczenia wysokości omawianych wydatków. Oznacza to, że generalny poziom wydatków województwa, powiatu i gminy musi być możliwy do rozstrzygnięcia na podstawie samej ustawy. Należy nadmienić, iż zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego,

ustawowe zagwarantowanie źródeł dochodów pełni [...] rolę instrumentalną wobec celu podstawowego, jakim jest zapewnienie jednostce samorządu terytorialnego [...] odpowiednich środków finansowych na realizację jej zadań. Artykuł 167 ust. 3 można więc traktować jako wyraz zasady ogólniejszej, gwarantującej gminie nie tylko pozostawienie do jej dyspozycji określonych środków finansowych (poprzez zagwarantowanie źródeł, z których wypływają), ale też gwarantującej gminie możliwość samodzielnego wykorzystywania tych środków, a tym samym dokonywania wydatków i kształtowania za ich pomocą zadań²³.

²² A. Chorażewska, J. Jagoda, *Planowanie i zagospodarowanie przestrzenne w gminie a wartości konstytucyjne*, „*Studia Iuridica Agraria*” 2012, nr 10, s. 46.

²³ M. Zubik, *Konstytucja III RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów*, Warszawa 2008, s. 646.

3. KATALOG PODATKÓW SAMORZĄDOWYCH

Analizując kwestię podatków samorządowych, należy dokonać omówienia ich katalogu. Otóż normatywne ujęcie tych danin teoretycznie nie odbiega od modelu doktrynalnego ze względu na cele regulacji prawnych zakładanych przez ustrojodawcę. Niemniej trzeba podkreślić, że ukształtowany system prawnofinansowy znacząco jednak odbiega od założeń zawartych w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego. Jeżeli chodzi o podatek od nieruchomości, warto odnotować, że jest to podatek typu przychodowego. Nierzadko ma charakter podatku konsumpcyjnego — gdy przedmiotem omawianej daniny jest działka rekreacyjna. Podatek od nieruchomości wówczas czerpie dochód w czasie jego konsumpcyjnego wydatkowania²⁴. Podatnikami tej daniny są osoby fizyczne, osoby prawne, a także jednostki nieposiadające osobowości prawnej, jeżeli są na przykład właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych, użytkownikami wieczystymi gruntów, posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika na przykład z umowy zawartej z właścicielem. Obowiązek podatkowy zasadniczo powstaje z pierwszym dniem miesiąca, jaki następuje po upływie miesiąca, w którym powstały przesłanki uzasadniające płacenie tego podatku. W takim układzie chwilą powstania obowiązku podatkowego może być nabycie prawa własności do gruntu lub obiektu budowlanego, ale także oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste bądź przeniesienie na jego rzecz prawa użytkowania wieczystego.

Obowiązek podatkowy wygasa natomiast z upływem miesiąca, w którym ustały przesłanki mające wpływ na jego powstanie. Klasycznym przykładem wygaśnięcia obowiązku podatkowego jest sprzedaż gruntu. Co się tyczy przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, orzecznictwo sądów administracyjnych przyjęło, że jest to stan faktyczny, związany z posiadaniem określonych w ustawie nieruchomości, bądź stan prawny, w sytuacji gdy podatnik jest właścicielem określonych w ustawie nieruchomości lub użytkownikiem wieczystym, od którego zależy powstanie obowiązku podatkowego²⁵.

Warto zaznaczyć, że prawodawca w specyficzny sposób dokonał regulacji w przedmiocie warunków i trybu uiszczenia podatku od nieruchomości. Zależą one od kategorii podatników. W ten sposób osoby fizyczne są obowiązane do składania właściwemu organowi podatkowemu informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych. Inni podatnicy mają obowiązek składać właściwemu organowi podatkowemu deklarację na podatek z obliczoną w niej wysokością da-

²⁴ M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984, s. 260–261.

²⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2012 r., III SA/Wa 2971/11, LEX nr 1347613.

niny. Dla osób fizycznych podatek jest ustalany odpowiednio przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta. Trzeba podkreślić, że w stosunku do pozostałych podatników zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy samego prawa. W związku z tym są oni obowiązani uiszczać obliczony wcześniej samodzielnie podatek.

Z kolei podatek rolny jest zasadniczo uregulowany przepisami ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym²⁶. W piśmiennictwie wskazuje się, że podatek rolny jako źródło dochodów własnych gminy ma wymierne znaczenie fiskalne²⁷. W punkcie wyjścia należy nadmienić, że organem podatkowym w sprawach podatku rolnego jest wójt, burmistrz, prezydent miasta. Podobnie jak w przypadku podatku od nieruchomości, podatnikami podatku rolnego są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Punktem odniesienia również będzie nieruchomość. Obowiązek podatkowy został scedowany na właścicielach gruntu. Gdy grunty znajdują się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy spoczywa na posiadaczu samoistnym. Nie wchodząc w szczegóły podmiotu podatku rolnego, warto nadmienić, iż przedmiot współwłasności lub współposiadania musi być opodatkowany odrębnie względem innych nieruchomości, którymi zarządzają określeni właściciele lub posiadacze. Obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające powstanie omawianego obowiązku, na przykład w sytuacji objęcia gruntów w posiadanie samoistne. Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych. Analogicznie do podatku od nieruchomości, dokonano regulacji w przedmiocie warunków i trybu zapłaty podatku rolnego.

Podatek leśny został przewidziany ustawą z dnia 28 września 1991 roku o lasach²⁸. Jest też źródłem dochodów własnych gminy. W doktrynie prawa finansowego wskazuje się, że w odróżnieniu od dwóch poprzednich podatków ma małe znaczenie fiskalne²⁹. Tak jak przy podatku od nieruchomości i podatku rolnym organem podatkowym jest wójt, burmistrz, prezydent miasta. Konstrukcja samego podatku leśnego jest analogiczna do dwóch wcześniej omówionych podatków. W literaturze prawa podkreśla się wzajemnie uzupełniający się system trzech danin publicznych. Największe podobieństwa tych podatków przejawiają się w metodach powstawania zobowiązań i, z tego względu, także w warunkach płatności podatku od nieruchomości, rolnego i podatku leśnego³⁰. Warto wskazać także na opodatkowanie przychodów uzyskiwanych w wyniku prowadzonej działalności

²⁶ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym, Dz.U. z 2020 r. poz. 333.

²⁷ A. Hanusz, *Podatek rolny*, [w:] *Źródła finansowania samorządu...*, s. 82.

²⁸ Ustawa z dnia 28 września 1991 roku o lasach, Dz.U. z 2020 r. poz. 1463.

²⁹ A. Hanusz, *Podatek rolny*..., s. 108.

³⁰ A. Hanusz, *Opinia o ustawie zmieniającej ustawę o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz ochronie przyrody*, druk senacki nr 366, „Zeszyty Biura Studiów i Analiz Kancelarii Senatu” 1996, nr 305, s. 5.

gospodarczej, która może przybierać postać uproszczonego, czyli zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych. Otóż podatek dochodowy od osób fizycznych, uiszczany w formie karty podatkowej, jest także źródłem dochodów własnych gminy. Jednak warto nadmienić, że karta podatkowa jest jednym z najmniej wydajnych źródeł zasilających budżet gminy³¹. Zobowiązanie podatkowe za pośrednictwem karty podatkowej powstaje w wyniku doręczenia decyzji organu podatkowego. Forma karty podatkowej jest zaadresowana do podatników będących osobami fizycznymi, prowadzącymi indywidualnie działalność usługową lub wytwórczo-usługową. Przechodząc do kolejnej daniny, warto wskazać, iż podatek od środków transportowych jest świadczeniem, które wprost dotyczy się fizycznego posiadania bądź posiadania uprawnienia do posiadania określonych środków transportowych, takich jak samochody ciężarowe czy autobusy³². Z tego względu opodatkowaniu daniną od środków transportowych podlega fakt istnienia pewnego rodzaju obiektu gospodarczego, który przynosi przychód³³. Omawiany podatek również jest źródłem dochodów własnych gminy, a organem podatkowym właściwym w jego sprawach jest wójt, burmistrz lub prezydent miasta. W nauce prawa podkreśla się, że nie ma on istotnego znaczenia finansowego³⁴. Oczywiście zdaje się, że podatnikami tej daniny są osoby fizyczne, prawne, które są właścicielami środków transportowych.

Na mocy art. 9 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jako właściciele traktuje się również jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, na które środek transportowy jest zarejestrowany, oraz posiadaczy środków transportowych zarejestrowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jako powierzone przez zagraniczną osobę fizyczną lub prawną podmiotowi polskiemu. Trzeba zaznaczyć, że podstawa opodatkowania została jednolicie ustalona dla całego podatku. To liczba środków transportowych stanowiących własność konkretnego podatnika lub, w sytuacji podatnika będącego jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, na niego zarejestrowanych. Warto jeszcze dodać, iż istnieje możliwość zwrotu podatku od środków transportowych podatnikom wykorzystującym środki transportowe do wykonywania przewozów w transporcie kombinowanym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Podatkiem o wymiarze majątkowym jest podatek od spadków i darowizn, który jednak z punktu widzenia finansowego, jako źródło dochodów własnych gminy, ma znikome znaczenie. Podatnikami są tylko osoby fizyczne. Jeśli bowiem osoba prawna bądź jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej pozyska prawo majątkowe z tytułu dziedziczenia czy darowizny, będzie podlegać obo-

³¹ P. Szczęśniak, *Karta podatkowa*, [w:] *Źródła finansowania samorządu...*, s. 120.

³² E. Gniewek, *System prawa prywatnego*, [w:] *Prawo rzeczowe*, red. E. Gniewek, Warszawa 2013, s. 381–384.

³³ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 347.

³⁴ P. Szczęśniak, *Podatek od środków transportowych*, [w:] *Źródła finansowania samorządu...*, s. 141.

wiązkowi podatkowemu na gruncie ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych³⁵. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn jest nabycie własności rzeczy lub innych praw majątkowych w drodze dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego, darowizny, polecenia darczyńcy, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności. Należy także nadmienić, że przedmiotem opodatkowania jest również nabycie własności rzeczy i innych praw majątkowych tytułem zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu. W tym katalogu znajduje się ponadto nabycie własności rzeczy i innych praw majątkowych w związku z nieodpłatną rentą, użytkowaniem oraz służebnością. Organem podatkowym w sprawach niniejszego podatku jest naczelnik urzędu skarbowego, który odprowadza uiszczoną daninę na rachunek odpowiedniego budżetu gminy.

Zwieńczeniem omawianego katalogu jest podatek od czynności cywilnoprawnych. Trzeba odnotować, że jego pobór dotyczy nie tylko czynności o charakterze cywilnoprawnym, lecz także wiąże się z innymi aktami powodującymi skutki tożsame do czynności cywilnoprawnych³⁶. Podatnikami są osoby fizyczne, prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będący stronami czynności cywilnoprawnych. Analogicznie do podatku od spadków i darowizn, organem podatkowym, właściwym rzeczowo w sprawach podatku od czynności cywilnoprawnych, jest naczelnik urzędu skarbowego. Naturalnie wpływ z podatku od czynności cywilnoprawnych są źródłami dochodów własnych gminy. Dla ścisłości trzeba podkreślić, że istnieje możliwość procesowego dochodzenia przez samorząd gminny takich dochodów własnych, ale w orzecznictwie sądów administracyjnych nie ma jednolitego stanowiska, czy powinno się to odbywać na kanwie postępowania podatkowego, czy postępowania przed sądem powszechnym³⁷.

ZAKOŃCZENIE

Wskazane uwagi pozwalają stwierdzić, że cel, który zakładał prawodawca, to znaczy stworzenie poprawnie działającego modelu podatków samorządowych, umożliwiającego zarazem sprawne funkcjonowanie systemu finansowania samorządu terytorialnego, nie został osiągnięty. Sposób poboru omawianych podatków nasuwa uzasadnione wątpliwości w kontekście samodzielności, w szczególności finansowej, jednostek samorządu terytorialnego. Ustawodawca zdecydował ob-

³⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.

³⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 580–581.

³⁷ Wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2018 r., II FSK 2296/16, LEX nr 2588218.

darować tymi daninami wyłącznie samorządy gminne. W kontekście zadań, jakie podstawowa jednostka samorządu terytorialnego musi realizować, przekazanie prawa podejmowania uchwał i w ten sposób kreowania, w ograniczonym zakresie, wysokości stawek podatkowych i zwolnień przedmiotowych to istotne ograniczenie władztwa podatkowego. Na marginesie można tylko nadmienić, że na wysokość innych danin organy stanowiące samorządu terytorialnego nie mają żadnego wpływu, albowiem odpowiedzialność za ich pobór spoczywa na państwowych organach podatkowych. Odrębne, choć ściśle związane z przedstawioną wyżej problematyką, jest generalne zagadnienie dochodów społeczności lokalnych. Wprawdzie art. 9 ust. 4 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego stanowi, że finansowe systemy, na których opierają się zasoby, jakimi dysponują wspólnoty lokalne, powinny mieć charakter wystarczająco urozmaicony i ewolucyjny, to jednocześnie w ustępie 5 tego artykułu zauważono potrzebę wprowadzenia procedur ujednolicenia finansowego lub środków równoważących, mających na celu skorygowanie efektów nierównego podziału potencjalnych źródeł finansowania. Jak słusznie wskazuje się w nauce prawa, mimo takich samych źródeł kwoty dochodów, którymi dysponują poszczególne gminy, powiaty czy województwa, znacząco się różnią³⁸. Trzeba zauważyć, że istotną częścią dochodów samorządu terytorialnego są dochody własne. Należy stwierdzić, że omówione regulacje prawne nie pozwalają na dopasowanie dochodów poszczególnych gmin, powiatów bądź województw do faktycznych kosztów, jakie niesie zaspokajanie potrzeb społeczności lokalnej. Przekładając te rozważania na grunt niniejszej problematyki, trzeba stwierdzić, że udział jednostek samorządu terytorialnego przy podziale środków publicznych jest nieadekwatny do ich zadań. Naruszony zostaje w ten sposób art. 167 ust. 1 Konstytucji RP. Modelowym wręcz przykładem zdaje się reorganizacja szkolnictwa i przywrócenie ośmioletnich szkół podstawowych. Wiązało się to bowiem z wysoką dynamiką zmian w wydatkach ogółem. Warto zauważyć, że deficytowe 20 mld zł władze samorządowe musiały pokryć z dochodów własnych³⁹. „Artykuł 167 Konstytucji, statuujący jedną z podstawowych gwarancji samodzielności gmin, stanowi pewną integralną całość. W ustępie pierwszym zapewnia jednostkom samorządu terytorialnego udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań”⁴⁰. Otóż należy podkreślić, że system podatków samorządowych w obecnej postaci nie zapewnia wystarczających środków finansowych, za pośrednictwem których jednostka samorządu terytorialnego mogłaby kształtować przypisane jej zadania.

³⁸ A. Niezgoda, *Podział środków publicznych między państwo a jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] *Źródła finansowania samorządu...*, s. 30.

³⁹ A. Cieślak-Wróblewska, *Gminy placą koszty reformy*, „Rzeczpospolita” 16.12.2018, <https://regiony.rp.pl/archiwum/7533-gminy-placa-koszty-reformy> (dostęp: 30.12.2020).

⁴⁰ M. Zubik, *op. cit.*, s. 645.

LOCAL GOVERNMENT TAXES. SELECTED ISSUES

This study is devoted to the issue of local government taxes. The main research intention is to describe the impact of legal regulations in determining the scope of the impact local government taxes have on local government. Then, however, to what extent and on what basis did the legislator assume that the developed legislative solutions will decide about an efficiently operating system of financing communes, poviats, and voivodships? It should be emphasized that the local government tax system in its present form does not provide sufficient financial resources through which a local government unit could shape the tasks assigned to it.

Keywords: taxes, local government, own income, European Charter of Local Self-government, distribution of public funds.

BIBLIOGRAFIA

- Buczek A., *et al.*, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Chorażewska A., Jagoda J., *Planowanie i zagospodarowanie przestrzenne w gminie a wartości konstytucyjne*, „*Studia Iuridica Agraria*” 2012, nr 10.
- Cilak M., *Instrumenty wspierania rozwoju gospodarczego stosowane przez samorząd terytorialny. Problematyka prawnofinansowa*, Toruń 2013.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Warszawa 1996.
- Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2000.
- Hanusz A., *Opinia o ustawie zmianie ustaw o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz ochronie przyrody, druk senacki nr 366*, „Zeszyty Biura Studiów i Analiz Kancelarii Senatu” 1996, nr 305.
- Hanusz A., *Podatek rolny*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015.
- Hanusz A., *Wstęp*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015.
- Kornberger-Sokołowska E., *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001.
- Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa-Rzeszów 2006.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.
- Miemiec W., *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013.
- Niezgoda A., *Podział środków publicznych między państwo a jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015.
- Ofiarski Z., *System (zbiór) podatków samorządowych — wstępne propozycje uporządkowania*, „*Annales „Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” sectio H (Oeconomia)* 50, 2016, nr 1.
- Pahl B., Bieniek E., *Posiadacz samoistny jako podatnik podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego*, „*Finanse Komunalne*” 2011, nr 11.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Sobiech J., Denek E., Wierzbicki J., Wolniak J., *Finanse publiczne*, Warszawa 1997.

- Szczęśniak P., *Karta podatkowa*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015.
- Szczęśniak P., *Podatek od środków transportowych*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015.
- Weralski M., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984.
- Zubik M., *Konstytucja III RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów*, Warszawa 2008.

AKTY PRAWNE

- Europejska Karta Samorządu Lokalnego z dnia 15 października 1985 roku, Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 ze sprost.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku, tekst jedn. Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym, Dz.U. z 2020 r. poz. 333.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym, Dz.U. z 2020 r. poz. 713 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2019 r. poz. 1170.
- Ustawa z dnia 28 września 1991 roku o lasach, Dz.U. z 2020 r. poz. 1463.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie powiatowym, Dz.U. z 2020 r. poz. 920.
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie województwa, Dz.U. z 2020 r. poz. 1668.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 roku o referendum lokalnym, Dz.U. z 2019 r. poz. 741 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz.U. z 2020 r. poz. 23 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, Dz.U. z 2020 r. poz. 284 z późn. zm.

ORZECZNICTWO

- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2012 roku, III SA/Wa 2971/11, LEX nr 1347613.
- Wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2018 roku, II FSK 2296/16, LEX nr 2588218.

ŹRÓDŁA INTERNETOWE

- Cieślak-Wróblewska A., *Gminy płacą koszty reformy*, „Rzeczpospolita” 16.12.2018, <https://regiony.rp.pl/archiwum/7533-gminy-placa-koszty-reformy> (dostęp: 16.12.2020).