Paweł Mańczyk

Uniwersytet Szczeciński
Wydział Prawa i Administracji
e-mail: pawel.manczyk@usz.edu.pl

Władztwo finansowe jednostek samorządu terytorialnego w kontekście uprawnień gminy

Kody JEL: H21, H71, K34

Słowa kluczowe: gmina, władztwo, samodzielność, daniny publiczne

Streszczenie. Praca poświęcona jest analizie wybranych zagadnień związanych z finansowym i daninowym władztwem gminy. Finansowe i daninowe władztwo gminy stanowią ważne składniki szerszej kategorii, jaką jest samodzielność gminy. Celem badawczym pracy jest scharakteryzowanie gminy z punktu widzenia jej zdolności do gromadzenia dochodów, w tym dochodów o charakterze podatkowym oraz uprawnień gminy do kształtowania podatków lokalnych. Obiektem badań są przede wszystkim art. 168 i 217 Konstytucji RP, które stanowią odpowiednio o ograniczonym władztwie daninowym gminy i władztwie daninowym państwa. W pracy zastosowano dwie metody badawcze: metodę dogmatyczno-egzegetyczną oraz metodę analityczną, które posłużyły do zbadania obszernego dorobku doktryny prawa samorządowego, konstytucyjnego i podatkowego, orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz ww. przepisów Konstytucji RP. Badanie to pozwoliło sformułować kilka ważnych wniosków, wśród których najważniejsza jest konstatacja, że stanowienie danin publicznych jest wyłącznym uprawnieniem organów władzy ustawodawczej realizowanym w drodze ustawy. Gminom przysługuje natomiast jedynie uprawnienie do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym ustawą.

Wprowadzenie

Gmina jest podstawową jednostką samorządu terytorialnego (dalej: j.s.t.) wykonującą w sposób samodzielny wszystkie zadania samorządu terytorialnego niezastrzeżone dla

innych j.s.t. W celu realizacji tych zadań zapewnia się j.s.t. odpowiedni udział w dochodach publicznych. Skoro realizacja zadań przez gminę ma być samodzielna, uzasadnionym jest zastrzeżenie, że gminy w odniesieniu do przyznanych im dochodów publicznych powinny posiadać szerokie władztwo. Celem niniejszego opracowania naukowego jest analiza konstrukcji władztwa finansowego i daninowego gminy oraz odpowiedź na pytanie, czy samodzielność w realizacji zadań publicznych przez gminy idzie w parze z silnym władztwem finansowo-daninowym tej j.s.t. W trakcie rozważań przyjęto stan prawny obowiązujący w dniu 11 maja 2018 roku.

1. Zagadnienia ogólne

Według *Słownika języka polskiego* „władztwo” jest to „władza, władanie, rządy; prawo władania”. Słownik ten termin „władza” definiuje jako „prawo rządzenia państwem; prawa i upoważnienia rządu, instytucji rządowych, urzędów państwowych; panowanie, rządzenie, rządy nad kimś”. Natomiast termin „rządy” definiuje jako „sprawowanie władzy; władanie, kierowanie, zarządzanie czymś, zwłaszcza państwem lub krajem; władza, zwierzchnictwo, ustrój”. Z kolei termin „władanie” według tego słownika oznacza „sprawowanie władzy nad kimś, nad czymś; panowanie, rządzenie, kierowanie”, a także „bycie właścicielem czegoś, zarządzanie, dysponowanie czymś” (Doroszewski, 1958–1969). Przytoczone powyżej słownikowe definicje terminów „władztwo”, „władza”, „rządy” oraz „władanie” pokrywają się, co prowadzi do wniosku, że są one wyrazami bliskoznacznymi, a w pewnych kontekstach nawet synonimami. Stąd też, wyjaśniając pojęcie władztwa, można w dużej mierze posilkować się znaczeniami pozostałych terminów. Władztwo sprowadza się zatem do wywierania rzeczywistego wpływu na otoczenie poprzez stanowienie bezwzględnie (*erga omnes*) obowiązujących norm, których przestrzeganie zabezpieczone jest możliwością stosowania przymusu prawnego.

Władztwo jest bardzo szeroką kategorią, w związku z czym dzieli się je na wiele rodzajów. W pierwszej kolejności z ogólnego pojęcia władztwa wyodrębnić należy władztwo finansowe (według kryterium sfery władztwa), które dzieli się na władztwo finansowe państwowe i władztwo finansowe samorządowe (Borodo, 2001, s. 131) (według kryterium podmiotu wyposażonego we władztwo) oraz ponadto równolegle dzieli się na władztwo finansowe dochodowe i władztwo finansowe wydatkowe (według kryterium kierunku przepływu środków pieniężnych). W ramach finansowego dochodowego władztwa samorządowego odrębną kategorię stanowi władztwo daninowe, które z kolei dzieli się na władztwo podatkowe, władztwo opłatowe i władztwo w zakresie innych danin publicznych (według kryterium przedmiotu władztwa). Tym samym autor nie podziela poglądu wyrażonego przez A. Bień-Kacalę (2005, s. 12–13), że nie ma potrzeby dokonywania podziału władztwa daninowego na państwowe i samorządowe. Podział ten powstaje już na płaszczyźnie władztwa finansowego, zatem naturalną konsekwencją jest przyjmowanie go również na płaszczyźnie władztwa daninowego. Dokonanie takiego podziału nie oznacza, że obie te kategorie mają jednakowy charakter. Wręcz przeciwnie – władztwo samorządowe ma ograniczony zakres, o czym szerzej w dalszej części opracowania.

Funkcjonowanie władztwa daninowego wynika z faktu, że państwu potrzebne są zasoby do realizowania jego zadań. Musi być więc wyposażone w odpowiednie instrumenty pozwalające mu gromadzić środki, które będą następnie poddane redystrybucji w celu zaspokajania potrzeb społeczeństwa. Takim instrumentem, składającym się na istotę władztwa daninowego, jest prawo ustanawiania podatków.

W Polsce ujęcie zasady władztwa daninowego i wyłączności ustawy w odniesieniu do nakładania podatków w treści aktu o najwyższej mocy prawnej w państwie uznano za zasadne dopiero przy pracach nad Konstytucją RP z 1997 roku. Wcześniej jedynie nauka prawa finansowego i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) (Orzeczenia TK z 2.03.1993; 14.12.1993; 24.05.1994; 12.01.1995; 15.03.1995; 29.10.1996) postulowały wprowadzenie monopolu parlamentu w zakresie nakładania danin publicznych i kształtowania dochodów i wydatków państwa (Kosikowski, 2004, s. 203–204).

Na gruncie Konstytucji RP zasadę władztwa daninowego wywodzi się z art. 84, art. 168 i art. 217 Konstytucji RP (Bień-Kacała, 2005, s. 12). Artykuł ten stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Z kolei art. 168 Konstytucji RP dotyczy j.s.t. i nadaje im prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie, a więc kreuje zasadę ograniczonego władztwa daninowego samorządu terytorialnego, którego ramy są wytyczane przez ustawodawcę.

2. Władztwo finansowe gminy

Władztwo finansowe gminy stanowi fundament szerszej kategorii, jaką jest samodzielność samorządu terytorialnego w ogólności. Konstrukcja władztwa finansowego jest przedmiotem szerokiej analizy przede wszystkim w niemieckiej doktrynie prawa (Borodo, 2001, s. 132). Wskazuje się w niej na władztwo samorządów realizowane na ich terytorium w sferze finansów, danin, zarządzania, organizacji, kadr, planowania, ochrony środowiska i kształtowania kultury (Gern, 1997, s. 120 i nast.). Na władztwo finansowe składa się kilka elementów konstrukcyjnych, takich jak władztwo w sferze dochodów, wydatków i budżetu (Knemeyer, 1988, s. 92–95). Stąd też błędem byłoby sprowadzanie zagadnienia władztwa finansowego gminy jedynie do sfery dochodowej, albowiem składają się na nie również władcze uprawnienia w zakresie dokonywania wydatków oraz planowania i finansowania deficytu.

Uzewnętrznieniem władztwa finansowego jest zdolność gminy do gromadzenia dochodów według własnego uznania w celu realizacji powierzonych jej zadań publicznych. Prowadzenie własnej gospodarki finansowej jest nierozłącznym atrybutem działalności gminy. Władztwo finansowe polega na prowadzeniu samodzielnej polityki (przede wszystkim w zakresie dochodów) przy możliwości skorzystania ze środków władczych

(Kirchof, 1985, s. 10). Władztwo finansowe gminy można rozpatrywać w kontekście różnorodnych konstrukcji prawnych składających się na prawne formy działania organów samorządu terytorialnego. Wśród nich wymienić można: stanowienie przepisów lokalnych w drodze uchwał, wydawanie indywidualnych aktów administracyjnych, zawieranie porozumień administracyjnych, zawieranie umów cywilnoprawnych oraz tworzenie spółek prawa handlowego. Ponadto władztwo finansowe gminy wiązać można z działaniami natury faktycznej, jak np. prowadzenie rejestrów i ewidencji, budowa infrastruktury samorządowej (ulic, zakładów usług komunalnych itp.) (Borodo, 2000, s. 24–27). W szczególności emanacją władztwa finansowego gminy jest stanowienie przepisów prawa miejscowego w sferze gospodarki finansowej i podatków, wydawanie indywidualnych decyzji podatkowych w sprawach podatków, opłat i innych danin publicznych, kreowanie stosunków finansowych w drodze czynności cywilnoprawnych (np. emisja obligacji samorządowych, zaciąganie kredytów i pożyczek) (Borodo, 2001, s. 133).

Władztwo finansowe gminy jest częścią ogólnego władztwa nadanego tej j.s.t. Kształt tego władztwa określają przepisy prawne o randze ustawy. Władztwo finansowe rozpatrywać należy na dwóch obszarach, które wynikają z ustrojowego kształtu gminy, a mianowicie z jednej strony władztwo finansowe przejawia się w stanowieniu obowiązującego na obszarze danej gminy prawa, z drugiej strony jego silne przejawy występują również w sferze stosowania prawa (Borodo, 2001, s. 133).

Władztwo finansowe gminy, jako uregulowane ustawami i wykonywane w ramach ustaw, podlega nadzorowi i kontroli innych, niezależnych od samorządu terytorialnego organów państwowych, wśród których należy wymienić regionalne izby obrachunkowe, wojewodów, samorządowe kolegia odwoławcze i sądy administracyjne. Władztwo finansowe samorządu w sferze stanowienia prawa, w odróżnieniu od analogicznego władztwa wykonywanego przez organy centralne państwa, nie ma charakteru w pełni suwerennego, lecz jest wiązką delegowanych uprawnień władczych. Borodo (2001, s. 134) zauważa jednak, że również władztwo państwowe ma ograniczenia wynikające z norm konstytucyjnych, nad których przestrzeganiem czuwa Trybunał Konstytucyjny.

Posiadanie przez gminę omawianych władczych kompetencji wpływa na postrzeganie jej jako samodzielnego podmiotu zdolnego do wykonywania zadań publicznych. Istotą władztwa finansowego gminy jest stworzenie jej warunków do samodzielnego (i na własny rachunek) realizowania powierzonych jej zadań publicznych – zarówno własnych, jak i zleconych. Cel ten realizowany jest poprzez odpowiednie wyposażenie gminy w środki finansowe i jednocześnie umożliwienie jej względnie samodzielnego administrowania tymi środkami. Wzmiankowana samodzielność powinna się przejawiać w zakresie dochodów, wydatków i planowania budżetowego. Pozbawienie samorządu terytorialnego (gminy) możliwości samodzielnego kreowania polityki finansowej sprawiłoby, że samorząd ów byłby fikcyjny i niweczyłoby to postulat o silnym społeczeństwie obywatelskim władnym i odpowiedzialnym za realizację ważnych z jego punktu widzenia spraw o charakterze lokalnym. Wyłączenie finansowania działalności gminy z celowych dotacji państwowych byłoby równoznaczne z porzuceniem modelu, w którym gmina wykonuje znaczną część zadań publicznych samodzielnie i na własną odpowiedzialność (Knemeyer, 1988, s. 94).

Wszelkie władcze uprawnienia gminy należy utożsamiać z przyjętym modelem ustrojowym uwzględniającym daleko posuniętą decentralizację, w tym decentralizację finansową. W literaturze odnaleźć można poglądy nadające pojęciu decentralizacji finansowej szersze, dalej idące znaczenie, a mianowicie utożsamiające ogół uprawnień w sferze finansów samorządowych z autonomią finansową (Gajl, 1993, s. 12), rozumianą jako przekazanie na poziomie norm konstytucyjnych przez państwo na rzecz gmin prawa do stanowienia dochodów publicznoprawnych (Dębowska-Romanowska, 1995, s. 19), poprzez nadanie organom gmin uprawnienia do stanowienia w tym zakresie powszechnie obowiązującego prawa o charakterze autonomicznym (Wierzbowski, Wiktorska, 1996, s. 36).

Obowiązujący w Polsce system finansów samorządu terytorialnego nie przewiduje prawa do samodzielnego kreowania przez gminy dochodów publicznoprawnych o charakterze podatkowym, stąd też trudno w ustawodawstwie na ten temat szukać określeń typu „autonomia”. Można zatem stwierdzić, że istniejący współcześnie zakres decentralizacji finansowej w Polsce nie obejmuje autonomii finansowej (Miemiec, 2005, s. 16). W związku z tym należy stanąć na stanowisku, że określanie polskich gmin jako autonomicznych jednostek, a takowe sformułowania pojawiają się w literaturze, nie jest uzasadnione (Ruśkowski, 2004, s. 66 i n.). Dopóki gminy nie zostaną normami rangi konstytucyjnej wyposażone w prawo do samodzielnego stanowienia dochodów publicznoprawnych, dopóty nie będą cechowały się autonomią finansową (Dębowska-Romanowska, 2000, s. 8).

3. Władztwo daninowe gminy

Władztwo daninowe oznacza, że samorząd terytorialny jako korporacja publicznoprawna czerpiąca swoją władzę od państwa może być wyposażony, w granicach określonych ustawami, w uprawnienia do obciążania różnych podmiotów znajdujących się w obrębie jurysdykcji j.s.t. świadczeniami przymusowymi na pokrycie jego potrzeb (Litwińczuk, 1985, s. 101).

Wspomniane uprawnienia mogą być określone bardzo szeroko 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 pozwala na zajęcie stanowiska, że państwo tworzy nie tylko podstawy prawne do nakładania przez gminy podatków, lecz także wyznacza granice tych uprawnień. Ograniczenie władztwa daninowego gmin może przybrać różną postać. Może polegać na określeniu przez ustawodawcę danin, które gmina może lub powinna wprowadzić na swoim terytorium, ponadto może polegać na ustaleniu odgórnie maksymalnych wysokości stawek tych danin, bądź też ograniczenia mogą dotyczyć również swobody gminy w samodzielnym konstruowaniu elementów konstrukcyjnych poszczególnych danin (Litwińczuk, 1985, s. 101).

Biorąc pod uwagę obowiązywanie tego typu ograniczeń, zdefiniowanie władztwa daninowego gminy jest bardzo trudne, poczynszy od tego, że można mieć uzasadnione wątpliwości, czy gmina posiada w ogóle przymiot władztwa w tej sferze, skoro to ustawa

zobowiązuje gminę do wprowadzenia z góry określonych podatków, w daleko idącym zakresie zdefiniowanych co do wysokości i podstawowych elementów konstrukcyjnych (Litwińczuk, 1985, s. 101–102).

W związku z powyższymi okolicznościami należy stwierdzić, że istota władztwa dani nowego gminy sprowadza się nie tyle do posiadania przez gminę uprawnień do nakładania podatków, ile do bardziej szczegółowych uprawnień związanych z kształtowaniem konstrukcji poszczególnych określonych przez państwo danin (Litwińczuk, 1985, s. 102).

Sposób wyposażenia gminy w środki finansowe niezbędne do zapewnienia wykonania przez nią powierzonych jej zadań wiąże się ściśle 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 w optymalnym stopniu 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 nie tylko za wykonawcę określonych zadań, ale również za podstawowy, niezbędny i pożądaný podmiot systemu demokratycznego państwa, sposób przyznania samorządowi terytorialnemu (gminie w szczególności) funduszy powinien zakładać w szerokim zakresie swobodę i samodzielność w ich uzyskiwaniu (Litwińczuk, 1985, s. 102).

Władztwo daninowe wiąże się zatem nierozdzielnie z istotą samorządu terytorialnego rozumianą jako przejaw decentralizacji władzy publicznej i bezpośredniego udziału społeczeństwa w jej sprawowaniu. Wspólnota samorządowa podejmuje decyzje w zakresie ustalonym prawem i przez wybrane przez siebie organy o sposobie gromadzenia środków na finansowanie przedsięwzięć realizujących przede wszystkim lokalny interes mieszkańców. Silne powiązanie między daninami uiszczanymi na rzecz samorządu a zakresem i charakterem jego działalności niesie ze sobą liczne i ważne konsekwencje (Litwińczuk, 1985, s. 102).

Umożliwienie gminom nakładania określonych podatków, a w szczególności kształtowania ich podstaw opodatkowania oraz określania wysokości stawek podatkowych pozwoliłoby na dostosowanie obciążenia podatkowego do warunków lokalnych panujących na terytorium danej gminy. Uprawnienie to byłoby przyczynkiem do prowadzenia przez gminy lokalnej polityki daninowej, której skuteczność byłaby rezultatem lepszego rozeznania przedstawicieli danej wspólnoty samorządowej w lokalnych potrzebach.

Obciążenia daninowe kreowane przez władze samorządowe są bardziej zrozumiałe dla lokalnej społeczności i 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 (nałożenie i pobór podatku wyprzedzał określenie jego przeznaczenia) dopiero wówczas, gdy pojawienie się nowej potrzeby publicznej przestało mieć charakter incydentalny, lecz przybrało postać stałego objawu rozwoju danego związku publicznoprawnego (Pragier, 1926, s. 18).

Przyznanie gminom szerokich uprawnień w sferze władztwa daninowego kryje w sobie również pewne niebezpieczeństwa. Swoboda gmin w zakresie obciążania lokalnej społeczności daninami, nawet niczym nieskrępowana, nie musi dawać gwarancji uzyskania przez nie środków wystarczających do sfinansowania realizacji wszystkich ich zadań. Sytuacja taka może wystąpić zwłaszcza w gminach słabiej rozwiniętych gospodarczo. Stąd też płynie wniosek, że gmina w swym potencjale dochodowym nie powinna być ograniczona jedynie do dochodów pochodzących bezpośrednio od podatników zamieszkujących jej terytorium (Litwińczuk, 1985, s. 105).

Kolejną niepożądaną okolicznością związaną z wykonywaniem przez gminę władztwa daninowego 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 (Ruśkowski, 1983, s. 186).

Trudności z wytyczeniem granicy władztwa daninowego gminy wynikają z faktu, że na płaszczyźnie danin publicznych stykają się interesy finansowe aż trzech stron: interes finansowy państwa, interes finansowy samorządu terytorialnego oraz interes finansowy podatników, których majątek uszczuplają daniny uiszczane na rzecz tych dwóch pierwszych podmiotów. Stwierdzić należy, że to państwo na mocy swej władzy zwierzchniej decyduje o tym, w jakim zakresie ww. interesy zostaną zaspokojone. Raczej nie podlega dyskusji, że podstawową okolicznością wpływającą na granicę władztwa daninowego gminy jest ochrona interesu finansowego państwa (Pragier, 1926, s. 18).

Państwo przy podziale uprawnień daninowych może stwarzać priorytet własnym interesom fiskalnym poprzez przyznanie sobie przeważającego lub nawet wyłącznego udziału we wpływach z wydajniejszych finansowo danin i pozostawienie danin o mniejszym znaczeniu fiskalnym w gestii samorządu terytorialnego (Pragier, 1926, s. 10).

4. Zasada ograniczonego władztwa daninowego gminy w Polsce

We współczesnej literaturze trudno odnaleźć opinie negujące słuszność przyznania gminom uprawnień daninowych. Zgodność stanowisk w tym zakresie jest pochodną jednego z podstawowych gwarantów faktycznej samodzielności gmin, jakim jest przyznanie im własnych dochodów, na których wysokość mają one większy bądź mniejszy wpływ. Nadanie gminom uprawnień w sferze daninowej jest przejawem aprobaty państwa dla uczestnictwa gminy w realnym sprawowaniu władzy – nie ma realnej władzy bez własnych środków finansowych, które w myśl współczesnej doktryny prawa finansowego mogą być pozyskiwane wyłącznie z poboru danin publicznych. Urzeczywistnienie idei

silnej gminy wymaga przyznania jej prawa do zarządzania źródłami danin publicznych zasilającymi jej budżet (Ruśkowski, 2001, s. 27; Etel, 2010, s. 379).

Zgodnie z art. 168 Konstytucji RP j.s.t. mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Ta norma konstytucyjna wyznacza granicę władztwa daninowego j.s.t., przy czym w obecnym stanie prawnym regulacja ta dotyczy jedynie gmin, które muszą jej przestrzegać w procesie tworzenia miejscowych aktów prawa podatkowego. Przez pojęcie ograniczonego władztwa daninowego należy rozumieć granice uprawnień organów gminy do normowania spraw daninowych. Artykuł 168 Konstytucji RP stanowi pewnego rodzaju uszczegółowienie ogólniejszych zasad (np. art. 16 ust. 2 Konstytucji RP, w którym gwarantuje się udział samorządu terytorialnego w sprawowaniu władzy publicznej), a także emanację postulatu o samodzielności finansowej j.s.t. (Dowgier, Popławski, 2009, s. 12)

Uprawnienie nadane gminie w art. 168 Konstytucji RP ma ograniczony charakter, nie obejmuje bowiem prawa do stanowienia nowych podatków i opłat publicznych. Nakładanie podatków oraz innych danin publicznych może nastąpić tylko w drodze ustawy, a zatem jest to wyłącznie kompetencja władzy ustawodawczej. U podstaw tej normy konstytucyjnej leży konieczność zbudowania jednolitego i spójnego systemu podatkowego, gwarantującego równomierne rozłożenie ciężaru opodatkowania na wszystkich podatników stosownie do ich zdolności podatkowej bez względu na miejsce ich zamieszkania w kraju (Tegler, 1997, s. 377). Władztwo daninowe i wynikające z niego uprawnienia j.s.t. zostają określone w ustawach normujących poszczególne podatki i opłaty lokalne. Uprawnienia te dotyczą najczęściej kształtowania poziomu obciążeń podatkowych poprzez określenie wysokości stawek podatkowych oraz wprowadzenie dodatkowych ulg i zwolnień w drodze stanowienia aktów prawa miejscowego. Granice tworzenia prawa, w których zawiera się lokalne władztwo, zostały określone przez Konstytucję RP, a zwłaszcza w jej art. 217, który formułuje wprost zasadę wyłączności ustawy w sprawach podatkowych. Natomiast art. 168 Konstytucji RP jest przepisem szczególnym, a określone w nim prawo podmiotowe nie wynika z ogólnej zasady autonomii gminy, ale wymaga wyraźnego upoważnienia ustawowego (Kosikowski, 1997, s. 161; Ruśkowski, 2002, s. 233; Glumińska-Pawlic, 2003, s. 133).

Korzystanie przez gminę z uprawnień urzeczywistniających jej władztwo daninowe pozwala na kształtowanie lokalnej polityki podatkowej. Gmina, obniżając daniny publiczne na swoim terenie, świadomie rezygnuje z części dochodów, których utrata nie zostanie jej zrekompensowana, po to aby realizować ważne dla społeczności lokalnej cele społeczne bądź gospodarcze (Sawicka, 2013, s. 292).

Artykuł 168 Konstytucji RP wyznacza zakres samodzielności gminy w odniesieniu do decydowania o wysokości podatków i opłat lokalnych. Oznacza to, że gminy nie są całkowicie autonomiczne w ustalaniu obciążeń daninowych, gdyż te stosownie do art. 217 Konstytucji RP można wprowadzić tylko w drodze ustawy. Dotyczy to zarówno wprowadzania (oraz likwidacji) danin publicznych, jak i decydowania o wysokości obciążeń już istniejących (stawki podatkowe, ulgi podatkowe, zwolnienia od podatku). Jednakże regulacja ta jest wyrazem samodzielności finansowej gminy i umożliwia

w pewnym zakresie zaspokajanie potrzeb lokalnych w sposób niezależny od władzy centralnej (Kotulski, 2004, s. 123; Kunysz, 2012, s. 58). Władztwo daninowe gminy jest ograniczone i tylko w małym stopniu ta j.s.t. ma wpływ na ustalanie wysokości danin publicznych (Skrzydło, 2013, s. 216 i n.).

Z postanowień art. 168 Konstytucji RP wynika, że ważną rolę wśród dochodów własnych gminy powinny odgrywać podatkowe źródła dochodów. W odniesieniu do tych źródeł gminie przysługuje prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Konstytucyjnie zagwarantowano zatem gminie możliwość wykonywania władztwa daninowego, z tym że jest to władztwo doznające ograniczeń, ponieważ gmina ma prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych wyłącznie w zakresie określonym w ustawie (na temat zasady ograniczonego władztwa daninowego gminy porównać można: Popławski, 2007, s. 30–34). Granice tego władztwa wyznacza więc ustawa, co znajduje merytoryczne uzasadnienie w treści art. 217 Konstytucji RP, który zastrzega formę ustawy do nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Wyłącznie w drodze ustawy dopuszczalne jest uregulowanie wszystkich podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności (Bartoszewicz, Zakolska, 2003, s. 115; Draniewicz, 2007, s. 70; Ofiarski, 2012, s. 140–141).

Interesujące rozważania z punktu widzenia omawianego zagadnienia zawiera wyrok TK (Wyrok TK, 2013). W orzeczeniu tym TK stwierdził, że władztwo daninowe w państwie unitarnym, jakim jest Rzeczypospolita 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 także 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. Na gruncie obowiązującej regulacji konstytucyjnej władztwo to jest atrybutem władzy ustawodawczej i może być realizowane wyłącznie w formie ustawy (Konstytucja, 1997, art. 84 i art. 217 w związku z art. 10 ust. 2 i art. 3). Ani art. 168 Konstytucji RP, ani żaden inny przepis rozdziału VII Konstytucji RP („Samorząd terytorialny”), jak również ugruntowane w orzecnictwie konstytucyjnym rozumienie zasady decentralizacji władzy publicznej (Konstytucja, 1997, art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 2) nie dają podstaw do uznania autonomii j.s.t. w zakresie władztwa daninowego. Przyznanie gminie kompetencji do stanowienia o wysokości podatków i opłat lokalnych ani nie ogranicza, ani nie wyłącza możliwości zastosowania generalnej normy kompetencji prawodawczej w zakresie władztwa daninowego. Art. 168 w związku z art. 87 ust. 2 Konstytucji RP nadaje kompetencję do określenia mocą aktu prawa miejscowego jednego z elementów stosunku daninowego (tj. wysokości podatku lub opłaty lokalnej). Akt ten dla swej ważności wymaga publikacji we właściwym publikatorze

urzędowym (Konstytucja, 1997, art. 88 ust. 1). Nie oznacza to automatycznie ograniczenia kompetencji organu władzy ustawodawczej do stanowienia o wysokości podatków i opłat o charakterze lokalnym. Biorąc pod uwagę stanowcze brzmienie art. 217 Konstytucji RP, gwarancyjną funkcję art. 84 Konstytucji RP i brak innej niż art. 168 Konstytucji RP regulacji odnoszącej się do realizacji władztwa daninowego przez gminę, należy uznać, że to organ władzy ustawodawczej rozstrzyga o ustanowieniu podatków i opłat, o nadaniu im charakteru lokalnego oraz granicach, w jakich gmina może zrealizować prawo do ustalania wysokości tych podatków i opłat. W granicach wyznaczonych przez zasadę decentralizacji zastrzeżenie na poziomie konstytucyjnym dla gminy kompetencji do stanowienia o wysokości podatków lub opłat lokalnych należy rozumieć jako przekazanie – przyznanie, a nie przekazanie – przeniesienie, wykonywania kompetencji prawodawczej o określonej treści. Przyznanie to musi odpowiadać wymaganiom stawianym przez konstytucyjną koncepcję źródeł prawa (Konstytucja, 1997, art. 87 ust. 2, art. 88 ust. 1, art. 94).

Podsumowanie

Gmina jako podmiot realizujący w sposób samodzielny znaczny zakres zadań publicznych powinna być wyposażona w adekwatne do tego zakresu środki finansowe. Miarą samodzielności gminy jest możliwie wysoki udział dochodów własnych w ogólnej kwocie dochodów będących w dyspozycji tej jednostki samorządu terytorialnego. Wśród dochodów własnych kluczowe znaczenie mają daniny publiczne, a w szczególności podatki. Realną samodzielność gminie zapewniłoby zatem nadanie jej wydajnych podatkowych źródeł dochodów, w stosunku do których gmina wyposażona byłaby w szerokie uprawnienia do ich kształtowania. Pozwoliłoby to gminom uniezależnić się od władzy centralnej w zakresie pozyskiwania środków finansowych niezbędnych do zaspokajania podstawowych potrzeb wspólnot lokalnych. W praktyce jednak władztwo daninowe gminy jest niewielkie. Regulacją prawną, która przesądza o znikomej roli gminy w kształtowaniu systemu podatkowego, jest art. 217 Konstytucji RP, który ustanawia monopol państwa w sferze ustanawiania nowych danin publicznych i określania ich najistotniejszych elementów konstrukcyjnych (stanowienie danin publicznych zarezerwowane jest dla Sejmu i Senatu w drodze ustawy). Gminom na podstawie art. 168 Konstytucji RP nadano ograniczone władztwo daninowe, które polega na możliwości ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Nadanie gminom 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.

Literatura

- Bartoszewicz, M., Zakolska, J. (2003). Glosa do wyroku sądu okręgowego z dnia 20 maja 2003 r., IV Ka 893/02. *Przegląd Legislacyjny*, 5, 108–120.
- Bień-Kacała, A. (2005). *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.* Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa Stowarzyszenie Wyższej Użyteczności DOM ORGANIZATORA.
- Borodo, A. (2000). *Finanse publiczne Rzeczypospolitej Polskiej. Zagadnienia prawne*. Bydgoszcz: Oficyna Wydawnicza Branta.
- Borodo, A. (2001). Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne. W: R. Mastalski (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska* (s. 127–141). Wrocław: Oficyna Wydawnicza „Unimex”.
- Dębowska-Romanowska, T. (1995). *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*. Warszawa: Municipium.
- Dębowska-Romanowska, T. (2000). Konstytucyjna charakterystyka finansów publicznych i prawa finansowego. W: W. Wójtowicz (red.), *Prawo finansowe* (s. 7–16). Warszawa: C.H. Beck.
- Doroszewski, W. (red.) (1958–1969). *Słownik języka polskiego*. Pobrano z: <http://www.sjpd.pwn.pl> (11.05.2018).
- Dowgier, R., Popławski, M. (2009). *Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach*. Białystok: Taxpress.
- Draniewicz, B. (2007). Problem konstytucyjności opłat za korzystanie ze środowiska, *Państwo i Prawo*, 7, 70–81.
- Etel, L. (2010). Granice władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego w świetle art. 168 Konstytucji. W: P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego* (s. 379–388). Białystok: Temida 2.
- Gajl, N. (1993). *Finanse i gospodarka lokalna na świecie*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Gern, A. (1997). *Deutsches Kommunalrecht*, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.
- Glumińska-Pawlic, J. (2003). *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne*. Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego.
- Litwińczuk, H. (1985). Władztwo lokalne w sferze podatkowej. *Finanse*, 9, 101–118.
- Kirchhof, P. (1985). Die kommunale Finanzhoheit. W: G. Püttner (red.), *Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis*, 6: *Kommunale Finanzen* (s. 3–28). Berlin–Heidelberg–New York–Tokio: Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
- Knemeyer, F.L. (1988). *Bayerisches Kommunalrecht*. Stuttgart–München–Hannover: Boorberg.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997. Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483, z późn. zm.
- Kosikowski, C. (1997). Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji. *Państwo i Prawo*, 11–12, 148–162.

- Kosikowski, C. (2004). *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Kotulski, M. (2004). Samodzielność samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji finansów publicznych. *Kwartalnik Prawa Publicznego*, 1, 123–151.
- Kunysz, J. (2012). Wójt, burmistrz, prezydent miasta jako organ podatkowy (wybrane zagadnienia). *Administracja*, 2, 58–76.
- Miemiec, W. (2005). *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*. Wrocław: Kolonia Limited.
- Ofiarski, Z. (2012). Władztwo daninowe oraz administrowanie podatkowymi źródłami dochodów własnych gmin – czy podział kompetencji jest jeszcze potrzebny? *Zeszyty Naukowe Instytutu Administracji AJD w Częstochowie „Gubernaculum et Administratio”*, 1, 137–151.
- Orzeczenie TK z 2.03.1993. Sygn. akt K 9/92. OTK 1993, nr 1, poz. 6.
- Orzeczenie TK z 14.12.1993. Sygn. akt K 8/93. OTK 1993 nr 2, poz. 43.
- Orzeczenie TK z 24.05.1994. Sygn. akt K 1/94. OTK 1994 nr 1, poz. 10.
- Orzeczenie TK z 12.01.1995. Sygn. akt K 12/94. OTK 1995, nr 1, poz. 2.
- Orzeczenie TK z 15.03.1995. Sygn. akt K 1/95. OTK 1995, nr 1, poz. 7.
- Orzeczenie TK z 29.10.1996. Sygn. akt U 4/96. OTK 1996, nr 5, poz. 40.
- Popławski, M. (2007). *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*. Białystok: Temida.
- Pragier, A. (1926). *Zarys skarbowości komunalnej. Część II*. Warszawa: Zrzeszenie Samorządów Powiatowych.
- Ruśkowski, E. (1983). *Podstawowe problemy prawne finansów lokalnych we Francji*. Białystok: Dział Wydawnictw Filii Uniwersytetu Warszawskiego.
- Ruśkowski, E. (2001). *Finanse lokalne (zarys wykładu)*. Siedlce: Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania.
- Ruśkowski, E. (2002). Autonomia podatkowa jednostek samorządu terytorialnego a decentralizacja władzy publicznej. W: J. Głuchowski (red.), *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa profesora J. Głuchowskiego* (s. 225–240). Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa Stowarzyszenie Wyższej Użyteczności DOM ORGANIZATORA.
- Ruśkowski, E. (2004). *Finanse lokalne w dobie akcesji*. Warszawa: ABE Dom Wydawniczy.
- Sawicka, K. (2013). Finanse samorządu terytorialnego – podstawy wyodrębnienia, struktura. W: J. Korczak (red.), *Województwo – region – regionalizacja 15 lat po reformie terytorialnej i administracyjnej* (s. 285–302). Wrocław: Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.
- Skrzydło, W. (2013). *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Tegler, E. (1997). Władztwo podatkowe gmin. W: W. Miemiec, B. Cybulski (red.), *Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 rok* (s. 370–390). Warszawa: Municipium.
- Wierzbowski, M., Wiktorowska, A. (1996). Podstawowe pojęcia teoretyczne w nauce prawa administracyjnego. W: A. Piekara, Z. Niewiadomski (red.), *Samorząd terytorialny i rozwój lokalny* (s. 28–45). Warszawa: Uniwersytet Warszawski.
- Wyrok TK z 28.11.2013. Sygn. akt K 17/12. OTK Seria A 2013, nr 8, poz. 125.

FINANCIAL SOVEREIGNTY OF UNITS OF LOCAL GOVERNMENT IN THE CONTEXT OF ENTITLEMENTS OF MUNICIPALITY

Keywords: municipality, sovereignty, independence, public levies.

Summary. The subject of this paper is the analysis of financial and fiscal sovereignty of municipality. Financial and fiscal sovereignty of municipality are important elements of the wider category which is independence of municipality. The purpose of this paper is to characterize the municipality from the point of view of its ability to collect incomes, especially taxes and from the point of view of entitlement of municipalities in the sphere of lawmaking of local tax law. The research objects are primarily art. 168 and 217 of the Constitution of the Republic of Poland, which regulate, respectively, limited fiscal sovereignty of municipality and fiscal sovereignty of state. Two research methods were applied in the work: the dogmatic-exegetical method and the analytical method. This methods were used to study of the legal doctrine of the self-government, constitutional and tax law, the jurisprudence of the Constitutional Tribunal and the above-mentioned provisions of the Constitution of the Republic of Poland. This analysis allowed to formulate some important conclusions, among which one should be pointed out: the imposition of public levies is the exclusive right of legislative bodies but to the extent established by statute municipalities shall have the right to set the level of local taxes and charges.

Translated by Paweł Mańczyk

Cytowanie

Mańczyk, P. (2018). Władztwo finansowe jednostek samorządu terytorialnego w kontekście uprawnień gminy. *Ekonomiczne Problemy Usług*, 4 (133/1), 207–219. DOI: 10.18276/epu.2018.133/1-17.