

Rozdział 3

Małgorzata Ofiarska, Zbigniew Ofiarski

WŁADZTWO DANINOWE JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORYALNEGO – REFLEKSJE NA TLE PRAWNOPORÓWNAWCZYM STANDARDÓW KONSTYTUCYJNYCH

Wstęp

Władztwo daninowe jednostek samorządu terytorialnego (JST) to istotny atrybut ich samodzielności prawnej i finansowej w wymiarze formalnym i realnym. Umożliwia gromadzenie środków finansowych niezbędnych do wykonywania przekazanych im zadań publicznych oraz osiąganie konkretnych celów lokalnej i regionalnej polityki fiskalnej⁹⁹. W konstytucjach poszczególnych państw zamieszczane są gwarancje dotyczące istoty i zakresu tego władztwa mające charakter ustrojowo-prawny. W zasadniczy sposób wpływają one na podział kompetencji między ustawodawcę i organy JST w obszarze ustalania określonych elementów konstrukcyjnych danin publicznych. Modyfikują konstytucyjną zasadę wyłączności ustawowej formy ustalania maksymalnych granic obciążenia daninami publicznymi¹⁰⁰. Ustrojodawca upoważnia ustawodawcę do nadania konkretnego kształtu i delimitacji władztwa daninowego przysługującego JST. W ustawach podatkowych określa się, które z elementów prawnej konstrukcji podatków mogą być odpowiednio

⁹⁹ L. Etel: *Granice władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego w świetle art. 168 Konstytucji*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Wydawnictwo Temida2, Białystok 2010, s. 380; M. Ofiarska, Z. Ofiarski: *Wyznaczanie i ochrona granic samodzielności, w tym finansowej, jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty konstytucyjne*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Wydawnictwo Temida2, Białystok 2010, s. 343; Z. Ofiarski: *Wybrane aspekty władztwa podatkowego a możliwości prowadzenia lokalnej polityki podatkowej przez samorząd terytorialny*, [w:] *System finansów samorządu terytorialnego*, L. Patrzalek (red.), Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Wrocław-Poznań 2003, s. 25.

¹⁰⁰ A. Niezgodą: *Konstytucyjne uwarunkowania władztwa daninowego jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Wydawnictwo Temida2, Białystok 2010, s. 360.

korygowane przez organy JST. Efekty działań ustawodawcy w tym zakresie mają wpływ na skalę decentralizacji władzy publicznej i finansów publicznych¹⁰¹.

Celem opracowania jest analiza i ocena regulacji Konstytucji RP¹⁰² tworzących standard władztwa daninowego JST oraz wyodrębnienie elementów składowych tego kanonu determinujących jego status prawny i działania ustawodawcy w obszarze szczegółowego prawa podatkowego. Zbadanie zakresu i sposobu unormowania lokalnego władztwa daninowego w konstytucjach innych państw powinno umożliwić udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy polskie standardy konstytucyjne w tej kwestii są komparatywne i wpisują się w obszar regulacji ustrojowych charakterystycznych dla systemów demokratycznych.

Władztwo dotyczące danin lokalnych powinno być rozumiane jako prawnie określony zakres uprawnień JST do podejmowania rozstrzygnięć w sprawach podatków i opłat. Mogą one dotyczyć elementów konstrukcyjnych poszczególnych danin lokalnych, zwłaszcza ich zakresu przedmiotowego, podstawy opodatkowania, stawek, ulg i zwolnień, terminów i sposobów zapłaty. Władztwo daninowe może także obejmować kształtowanie treści stosunku zobowiązaniowego, a więc administrowanie daniną publiczną i wydawanie indywidualnych rozstrzygnięć dotyczących umorzenia, odroczenia, rozłożenia na raty, sposobu poboru danin oraz ich egzekucji.

Weryfikacji poddano tezę, według której zasadnicze elementy składowe konstytucyjnego standardu lokalnego władztwa daninowego są koincydencyjne. Szczegółowe rozwiązania mogą być odmienne, ponieważ krajowy prawodawca może swobodnie określać rodzaje lokalnych danin publicznych i poszczególne ich elementy konstrukcyjne kształtowane przez JST. Istotny wpływ na zakres lokalnego władztwa daninowego ma także struktura – jednostopniowa lub wielostopniowa – samorządu terytorialnego w poszczególnych państwach i związany z nią podział danin lokalnych między stopnie samorządu. W opracowaniu zastosowano metodę dogmatycznoprawną oraz uzupełniająco metodę komparatystyczną w celu przedstawienia sposobów wyznaczenia granic lokalnego władztwa daninowego w konstytucjach wybranych państw.

1. Granice władztwa daninowego jednostek samorządu terytorialnego w Konstytucji RP

Zgodnie z art. 168 Konstytucji RP JST mają prawo ustalać wysokość podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Wyznaczone w ten sposób atrybuty władztwa daninowego JST są rezultatem ustaleń przyjętych w art. 217 Konstytucji RP stanowiącym, że nakładanie podatków, innych danin publicznych,

¹⁰¹ E. Ruśkowski: *Autonomia podatkowa jednostek samorządu terytorialnego a decentralizacja władzy publicznej*, [w:] *Regulacje prawnopodatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Wydawnictwo TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2002, s. 232.

¹⁰² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Sformułowana przez ustrojodawcę zasada wyłączności ustawy w prawie daninowym¹⁰³ sprawia, że wszystkie istotne elementy konstrukcyjne danin publicznych determinujące ich zakres podmiotowy i przedmiotowy oraz maksymalną wysokość wymagają regulacji ustawowej¹⁰⁴. Normy z art. 217 Konstytucji RP nie można utożsamiać tylko z obowiązkiem uregulowania tych kwestii w ustawie. Zgodnie z zasadą określoności powyższe elementy powinny być uregulowane w ustawie precyzyjnie i przejrzysto¹⁰⁵. Przepis art. 217 Konstytucji RP, a także inne przepisy konstytucji nie dopuszczają możliwości odstąpienia od stosowania tej zasady ze względów pozanormatywnych, w szczególności motywów słusznościowych¹⁰⁶. Uzupełnieniem zasady nakładania i kształtowania danin publicznych w drodze ustawy, wynikającej z art. 217 Konstytucji RP, jest art. 168 Konstytucji RP umożliwiający ustawowe przekazanie kształtowania niektórych elementów konstrukcji danin publicznych organom stanowiącym JST¹⁰⁷. Ustawodawca swobodnie może ustalać, które z tych elementów konstrukcyjnych będą określane przez JST, a także reglamentować zakres uprawnień tych jednostek¹⁰⁸.

Przepis art. 168 Konstytucji RP jest rozszerzoną, o samorząd województwa, repliką standardu przyjętego w art. 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego¹⁰⁹, formalnie dotyczącej gmin i powiatów jako jednostek samorządu lokalnego. Określa on, że przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych (gminnych i powiatowych) powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mogą ustalać w zakresie unormowanym w ustawie. Sposób zredagowania art. 9 ust. 3 EKSL wyraźnie wskazuje na jego postulatywny charakter. Użyty w nim niedookreślony zwrot „przynajmniej część” umożliwia krajowemu prawodawcy swobodne rozstrzygnięcie, którym z podatków i opłat będzie przyporządkowany identyfikator „lokalny”. Decyzja o zakresie uprawnień dotyczących korygowania określonych elementów konstrukcyjnych takich lokalnych danin publicznych także podejmowana jest samodzielnie przez krajowego prawodawcę¹¹⁰. W ustawie powin-

¹⁰³ W. Nykiel, A. Mariański: *Komentarz do art. 217, [w:] Konstytucja RP, t. II, Komentarz do art. 87–243*, M. Safjan, L. Bosek (red.), C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 1483; J. Oniszczuk: *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Wydawnictwo KiK, Warszawa 2001, s. 31.

¹⁰⁴ Wyrok NSA z dnia 13 maja 2016 r., I GSK 1521/14, LEX nr 2108267; wyrok NSA z dnia 18 lipca 2012 r., II FSK 1566/11, LEX nr 1244075; wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 marca 2017 r., II SA/Kr 1393/16, LEX nr 2286158.

¹⁰⁵ Wyrok NSA z dnia 12 listopada 2010 r., I FSK 1957/09, LEX nr 744502.

¹⁰⁶ Wyrok NSA z dnia 17 października 2007 r., I FSK 1354/06, LEX nr 416187.

¹⁰⁷ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 listopada 2016 r., I SA/Lu 306/16, LEX nr 2173025.

¹⁰⁸ T. Dębowska-Romanowska: *Prawo finansowe – część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 182.

¹⁰⁹ Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607, sprostowanie: Dz.U. z 2006 r. Nr 154, poz. 1107).

¹¹⁰ T. Szewc: *Dostosowanie prawa polskiego do zasad Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego*, Oficyna Wydawnicza „Branta” 2006, s. 140.

ny być ustalone instrumenty daninowe (podatkowe, opłatowe), za pomocą których JST mogą realizować przyznane im prawo podmiotowe w zakresie władztwa daninowego. Prawo podmiotowe podlega ochronie sądowej w przypadku jego naruszeń przez prawodawcę¹¹¹. Konkludując, lokalne władztwo daninowe podniesiono do rangi europejskiej i konstytucyjnej zasady finansów lokalnych, której realizacja jest jednym z przejawów decentralizacji władzy publicznej¹¹².

2. Struktura konstytucyjnego standardu samorządowego władztwa daninowego w Polsce

W konstytucyjnym standardzie samorządowego władztwa daninowego można wyodrębnić elementy składowe o charakterze podmiotowym, przedmiotowym oraz limitującym. W art. 168 Konstytucji RP podmiotami uprawnionymi do wykonywania tego władztwa są JST. W aktualnej strukturze polskiego samorządu terytorialnego¹¹³ są to gminy, powiaty oraz województwa. Ustrojodawca takich kompetencji nie przyznał związkom JST (międzygminnym, powiatowo-gminnym, powiatowym) oraz związkowi metropolitalnemu¹¹⁴, które są odrębnymi podmiotami prawa wyposażonymi w osobowość prawną, wykonującymi zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Wyznaczenie granic podmiotowych w art. 168 Konstytucji RP uniemożliwia ustawodawcy przyznawanie uprawnień do wykonywania władztwa daninowego przez inne niż JST podmioty z sektora samorządowego. W aktualnym stanie prawnym władztwo daninowe realnie może być wykonywane tylko na stopniu gminnym¹¹⁵.

W aspekcie przedmiotowym władztwo daninowe JST dotyczy tylko podatków i opłat lokalnych. Określenie „podatki i opłaty lokalne” poza art. 168 Konstytucji RP jest stosowane także w ustawach¹¹⁶, ale nie zostało zdefiniowane. Nie sformu-

¹¹¹ W. Miemieć: *Władztwo podatkowe gminy – wybrane zagadnienia finansowoprprawne*, [w:] *Finanse samorządu terytorialnego. Zagadnienia wybrane*, L. Patrzalek (red.), Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Wrocław-Poznań 2005, s. 202.

¹¹² A. Ostrowska: *Władztwo podatkowe gminy w zakresie wprowadzania zwolnień z podatku od nieruchomości – teoria i praktyka*. *Finanse Komunalne* 2019, nr 7–8, s. 67.

¹¹³ Ustawa z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa (Dz.U. Nr 96, poz. 603 ze zm.).

¹¹⁴ Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o związku metropolitalnym w województwie śląskim (Dz.U. z 2022 r. poz. 2578).

¹¹⁵ R. Dowgier: *Zakres władztwa podatkowego gmin w prawie Rzeczypospolitej Polskiej w świetle standardów wynikających z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego*, [w:] *Europejska Karta Samorządu Lokalnego a prawo samorządu terytorialnego*, M. Ofiarska (red.), Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2015, s. 77; A. Borodo: *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, R. Mastalski (red.), Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”, Wrocław 2001, s. 140.

¹¹⁶ Np. tytuł Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70); art. 63 § 2 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.) ustalający zasady zaokrąglenia

łowano ustawowego katalogu podatków i opłat mających status prawny lokalnych danin publicznych¹¹⁷. W doktrynie wymienia się cechy charakterystyczne dla podatków i opłat lokalnych. W szczególności wpływy z takich danin powinny być wyłącznym źródłem dochodów budżetowych JST, a prawo do ustalania ich wysokości oraz stosowania ulg w zapłacie musi przysługiwać organom tych jednostek. Z tych powodów do kategorii „podatki i opłaty lokalne” nie można zaliczać jedynie tych danin publicznych, które ustawodawca wprost nazywa lokalnymi, ale również należy uwzględnić inne podatki i opłaty charakteryzujące się wyżej wskazanymi walorami¹¹⁸. W konsekwencji o zakresie władztwa daninowego JST rozstrzygają działania ustawodawcy¹¹⁹.

Kryterium przeznaczenia wpływów z danin lokalnych posłużono się, wskazując źródła dochodów własnych JST¹²⁰. W ten sposób jako źródła dochodów własnych budżetów gmin zakwalifikowano następujące podatki: od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych, dochodowy od osób fizycznych w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych. Według tego kryterium określono, że źródłami dochodów własnych gmin są wpływy z opłat: skarbowej, targowej, miejscowej, uzdrowskiej, od posiadania psów, reklamowej, eksploatacyjnej (60% wpływów z tytułu koncesji za wydobywanie kopaliny ze złoża znajdującego się na terenie gminy¹²¹), inne wskazane w odrębnych przepisach (np. opłata prolongacyjna za odroczenie terminu zapłaty lub rozłożenie płatności na raty, 50% wpływów z opłat za zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych¹²², opłata za wjazd do wyodrębnionej w gminie strefy czystego transportu). Nie w każdym przypadku wszystkie wpływy z lokalnej daniny publicznej są

obliczonych kwot opłat lokalnych; art. 6 ust. 2 Ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2082 ze zm.) ustanawiający zwolnienie placówek oświatowych z niektórych podatków i opłat lokalnych; art. 18 pkt 11 Ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2094 ze zm.) określający wyłączną kompetencję sejmiku województwa w zakresie uchwalania, w granicach określonych ustawami, przepisów dotyczących podatków i opłat lokalnych; art. 11 ust. 1 pkt 5 Ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1668) stanowiący o właściwości rzeczowej tych izb do sprawowania nadzoru nad uchwałami i zarządzeniami podejmowanymi przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych.

¹¹⁷ L. Etel, R. Dowgier: *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Wydawnictwo Temida2, Białystok 2013, s. 93.

¹¹⁸ B. Pahl: *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 19–23.

¹¹⁹ K. Owsiak: *Władztwo podatkowe samorządów w Polsce w teorii i w praktyce*, [w:] *25 lat samorządu terytorialnego w Polsce – bilans doświadczeń*, S. Michałowski, M. Sidor, J. Wasil (red.), Wydawnictwo UMCS, Lublin 2016, s. 551.

¹²⁰ Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2267), dalej: u.d.j.s.t.

¹²¹ Por. art. 141 Ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. z 2023 r. poz. 663). Pozostałe 40% wpływów z tej opłaty jest źródłem przychodów Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej.

¹²² Pozostałe 50% wpływów zasila Narodowy Fundusz Zdrowia zgodnie z art. 9³ ust. 3 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. z 2023 r. poz. 165 ze zm.).

źródłem dochodów budżetu gminy, a więc to kryterium kwalifikacyjne nie jest konsekwentnie stosowane przez ustawodawcę.

Drugie kryterium, zakładające uprawnienia organów JST do modyfikowania określonych elementów konstrukcyjnych lokalnych danin publicznych oraz wyłączną właściwość samorządowych organów podatkowych w sprawach tych danin (wymiar, pobór, stosowanie ulg w zapłacie), nie jest również w pełni przestrzegane. Żadnych w tym zakresie uprawnień JST nie mają w odniesieniu do podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych w formie karty podatkowej. W sprawach tych trzech lokalnych danin właściwymi są państwowe organy podatkowe, tzn. w pierwszej instancji naczelnicy urzędów skarbowych i w drugiej instancji dyrektorzy izb administracji skarbowej.

Na stopniu powiatowym nie wskazano podatków lokalnych jako źródeł dochodów własnych budżetów powiatów, natomiast w art. 5 ust. 1 pkt 1 u.d.j.s.t. ogólnie określono, że taki charakter mają wpływy z opłat uiszczanych na podstawie odrębnych przepisów. Są to m.in. opłaty za usunięcie i przechowywanie statków lub innych obiektów pływających z obszaru wodnego, jeżeli nie ma możliwości zabezpieczenia go w inny sposób, w przypadku gdy prowadziła go osoba znajdująca się w stanie po użyciu alkoholu lub podobnie działającego środka (wysokość opłat określa rada powiatu, ale stawki nie mogą być wyższe od przyjętych w ustawie)¹²³. Analogiczny status mają opłaty za wydawane przez starostę zezwolenia na kierowanie pojazdami uprzywilejowanymi¹²⁴.

Samorządowi województwa nie przekazano podatków i opłat, które według tych kryteriów można byłoby uznać za źródła dochodów własnych. Funkcji tej nie spełniają udziały we wpływach z państwowych podatków dochodowych od osób fizycznych oraz od osób prawnych formalnie zaliczone w art. 3 ust. 2 u.d.j.s.t. do kategorii „dochody własne”. Należy stwierdzić, że w odniesieniu do samorządu województwa ustawodawca nie postąpił zgodnie z wytycznymi zawartymi w art. 168 Konstytucji RP, w którym określenie „jednostki samorządu terytorialnego” powinno być rozumiane jako wszystkie kategorie tych jednostek. Właściwe wskazanie lokalnych danin publicznych i powiązanego z nimi władztwa daninowego jest zasadniczą determinantą samodzielności JST w wymiarze finansowym¹²⁵.

Zastosowany w art. 168 Konstytucji RP zwrot „prawo ustalania wysokości” podatków i opłat lokalnych należy odnosić do wszystkich elementów konstrukcyjnych lokalnych danin publicznych, których modyfikacja wpływa na ich ostateczną kwotę. Wysokość podatku lub opłaty determinują przede wszystkim stawki, ale istotne w tym zakresie znaczenie mają także zwolnienia i ulgi oraz sposób ustalania

¹²³ Por. art. 31 ust. 6 Ustawy z dnia 18 sierpnia 2011 r. o bezpieczeństwie osób przebywających na obszarach wodnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 714).

¹²⁴ Por. art. 109 ust. 7 Ustawy z dnia 5 stycznia 2011 r. o kierujących pojazdami (Dz.U. z 2023 r. poz. 622).

¹²⁵ M. Poniatowicz: *Kierunki zmian w systemie finansowania jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*. *Finanse Komunalne* 2015, nr 11, s. 9.

podstawy opodatkowania. We wszystkich tych obszarach JST przyznano określone uprawnienia. Wyraźnie jednak dominują kompetencje organu stanowiącego gminy dotyczące ustalania wysokości stawek podatków i opłat lokalnych. Prawo do ustalania wysokości niektórych lokalnych danin publicznych może polegać także na możliwości ich wprowadzania na określonym obszarze lub rezygnacji z tej możliwości. W takim przypadku ustawodawca ustala wszystkie istotne elementy konstrukcyjne określonej lokalnej daniny publicznej, pozostawiając JST uprawnienie do podjęcia autonomicznego rozstrzygnięcia o jej wprowadzeniu na obszarze tej jednostki. Aktualnie jest to możliwe w odniesieniu do niektórych opłat lokalnych (targowej, miejscowej, uzdrowskiej, reklamowej oraz od posiadania psa).

Użyte w art. 168 Konstytucji RP wyrażenie „w zakresie określonym w ustawie” oznacza, że wszystkie istotne elementy podatku i opłaty są unormowane w ustawie, co wynika z art. 217 Konstytucji RP, natomiast uprawnienie przyznane JST jest wyjątkiem od tej reguły¹²⁶. Ustawodawca ostatecznie kształtuje granice tego uprawnienia. W związku z tym w doktrynie dominuje pogląd, że w art. 168 Konstytucji RP sformułowano standard władztwa daninowego JST mającego charakter ograniczony¹²⁷. Przepis art. 168 Konstytucji RP dotyczy uprawnienia do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych i nie upoważnia do ich stanowienia, a więc wprowadzania nowych danin publicznych, które nie mają podstawy w przepisach ustawowych¹²⁸. Ustalanie wysokości lokalnych danin publicznych powinno być rozumiane jako decydowanie o ich rozmiarach¹²⁹. Podobnie przepis ten ocenia się w orzecznictwie. Podkreślono, że kompetencja JST reglamentowana jest przez ustawodawcę ustalającego rodzaje podatków i opłat zaliczonych do kategorii podatków i opłat lokalnych, co do których dopuszczalne jest określanie ich wysokości przez te jednostki¹³⁰.

¹²⁶ A. Krzywoń: *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2011, s. 228.

¹²⁷ A. Bień-Kacała: *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Wydawnictwo TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2005, s. 40; J. Glumińska-Pawlic: *Konstytucyjne gwarancje władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego. Teoria i praktyka*, [w:] *Aktualne problemy samorządu terytorialnego po 25 latach jego istnienia*, R.P. Krawczyk, A. Borowicz (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016, s. 37; E. Kornberger-Sokołowska, J. Zdanukiewicz, R. Cieślak: *Jednostki samorządu terytorialnego jako beneficjenci środków europejskich*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 21–22.

¹²⁸ J. Zawora: *Samodzielność finansowa gmin w świetle uwarunkowań prawnych i samorządowych wydatków inwestycyjnych*. *Finanse Komunalne* 2014, nr 10, s. 24.

¹²⁹ C. Kosikowski: *Ustawa podatkowa*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, s. 78; A. Skoczylas, W. Piątek: *Komentarz do art. 168*, [w:] *Konstytucja RP*, t. II, *Komentarz do art. 87–243*, M. Safjan, L. Bosek (red.), C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 935.

¹³⁰ Wyrok TK z dnia 31 stycznia 2013 r., K 14/11, OTK-A 2013, z. 1, poz. 7; wyrok TK z dnia 9 kwietnia 2002 r., K 21/01, OTK-A 2002, z. 2, poz. 17.

3. Władztwo daninowe samorządu terytorialnego w konstytucjach wybranych państw

W konstytucjach innych państw z reguły zamieszczane są ogólne postanowienia dotyczące lokalnego władztwa daninowego przysługującego JST. Spektrum tych uprawnień uzależniono od wielu czynników, w tym od organizacji samorządu terytorialnego w danym państwie i struktury jego systemu podatkowego, a także podziału kompetencji do stanowienia prawa podatkowego pomiędzy organy centralne i samorządowe. W większości przypadków wprowadzanie nowych podatków wymaga formy ustawy, a więc lokalne władztwo daninowe ma charakter ograniczony.

W Konstytucji Królestwa Belgii¹³¹ przyjęto zasadę ustawowej regulacji materii podatkowoprawnej, ale tylko w odniesieniu do podatków państwowych. Zgodnie z jej art. 170 podatki na rzecz wspólnot i regionów mogą być ustanawiane dekretem lub przez upoważnione do wydawania dekretów organy regionów. Podatki i inne obciążenia na rzecz prowincji można nakładać wyłącznie decyzjami rady prowincji. Ustawą można uchylić w całości lub w części decyzje rad prowincji w sprawach podatków. Uprawnionymi do ustanawiania podatków i innych obciążeń są także rady aglomeracji, federacji gmin oraz gmin. Oryginalne rozwiązanie wprowadza art. 171 Konstytucji Belgii, stanowiąc, że podatki na rzecz państwa, wspólnot i regionów uchwała się corocznie, a przepisy ustanawiające takie daniny obowiązują tylko przez jeden rok, o ile nie zostaną odnowione. System podatkowy w Belgii jest wielowarstwowy, ponieważ prawo ustanawiania podatków przysługuje państwu, organom wspólnot i regionów, organom prowincji oraz gmin¹³².

W jednym z czterech aktów konstytucyjnych Królestwa Szwecji¹³³ przyjęto zasadę ustawowej regulacji podatków oraz systemu ochrony władztwa podatkowego samorządu terytorialnego. Królestwo Szwecji dzieli się na gminy (*primarkommun*) i okręgi, które mają prawo pobierać podatki na realizację swoich zadań. *Riksdag* (jednoizbowy Parlament) decyduje o podatkach państwowych. Podatki gminne regulowane są w ustawach, natomiast gminy – na mocy upoważnienia *Riksdagu* – mogą nakładać opłaty, które w drodze ustawy uchwalił *Riksdag*.

Model ograniczonego lokalnego władztwa daninowego ustanawia również Konstytucja Hiszpanii¹³⁴. Z analizy art. 133, art. 142 oraz art. 156 wynika, że pierwotna władza ustanawiania podatków należy wyłącznie do państwa i jest wykonywana w drodze ustawy, natomiast wspólnoty autonomiczne i korporacje lokalne mogą ustanawiać i ściągać podatki zgodnie z konstytucją i ustawami. Wspólnoty autonomiczne posiadają autonomię finansową niezbędną do rozwijania i wykony-

¹³¹ Konstytucja Królestwa Belgii z dnia 7 lutego 1831 r. (tekst jednolity z dnia 14 lutego 1994 r.), tłumaczenie i wstęp W. Skrzydło, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2010.

¹³² J. Boć: *Gmina w Belgii*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1993, s. 64.

¹³³ Akt o Formie Rządu z dnia 28 lutego 1974 r. (tekst jednolity z dnia 26 listopada 1998 r.), tłumaczenie i wstęp K. Dembiński, M. Grzybowski, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2000.

¹³⁴ Konstytucja Hiszpanii z dnia 27 grudnia 1978 r., tłumaczenie i wstęp T. Mołdawa, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2008.

wania swoich kompetencji zgodnie z zasadami koordynacji z finansami państwowymi oraz solidarności między wszystkimi Hiszpanami¹³⁵. Wspólnoty autonomiczne mogą występować jako przedstawiciele państwa lub współdziałać z nim w zakresie ściągania podatków, dysponowania nimi oraz likwidacji roszczeń podatkowych państwa – zgodnie z ustawami i ich statutami. Finanse lokalne powinny być wystarczające do wykonywania zadań, które ustawa powierza odpowiednim korporacjom oraz pochodzić przede wszystkim z własnych podatków i udziału w podatkach na rzecz państwa i wspólnot autonomicznych.

Ustawa jest podstawą do stanowienia podatków w Republice Finlandii. Zgodnie z § 121 konstytucji fińskiej¹³⁶ państwo podzielono na gminy, których administracja opiera się na samorządzie ich mieszkańców. Gminy mogą nakładać podatki gminne, ale to ustawa ustala ogólne zasady ich wprowadzania, określania podstaw opodatkowania oraz praw podatników. W art. 78 ust. 1 Konstytucji Grecji¹³⁷ jednoznacznie ustalono, że żadnego podatku nie można wprowadzić ani pobierać bez uchwalenia ustawy określającej kategorii osób objętych podatkiem, wysokość dochodów, rodzaj własności, wydatki i transakcje lub ich rodzaje, których dotyczy opodatkowanie. Według art. 102 ust. 5 Konstytucji Grecji w ustawie są określone zasady przyznawania i rozdysponowywania między samorządy terytorialne wpływów z podatków i danin ustanowionych na ich rzecz i pobieranych przez państwo. Podobne unormowania zawiera art. 99 Konstytucji Luksemburga¹³⁸, stanowiąc, że wszelki podatek na rzecz państwa można ustanowić wyłącznie w drodze ustawy. Zgodnie z jej art. 107 ust. 3 rady gminne mogą wprowadzać podatki gminne, za zgodą Wielkiego Księcia, który jest głową państwa i m.in. współwykonuje władzę ustawodawczą wraz z Izbą Deputowanych.

Porównywalnie unormowano lokalne władztwo daninowe w Konstytucji Republiki Austrii¹³⁹. Zgodnie z art. 116 ust. 2 gmina jest samodzielnym podmiotem gospodarczym, uprawnionym – w granicach ogólnych ustaw federalnych i krajowych – do posiadania, nabywania i rozporządzania majątkiem, prowadzenia przedsiębiorstw, a także samodzielnego kierowania swoim budżetem i pobierania podatków. Uprawnienie do poboru podatków jest kwalifikowane w piśmiennictwie jako przejaw autonomii ekonomicznej gmin, która wraz z autonomią gospodarczą i budżetową tworzy obszar ich samodzielności ekonomicznej¹⁴⁰. Według art. 238

¹³⁵ T. Mołdawa: *System konstytucyjny Hiszpanii*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2012, s. 143–144.

¹³⁶ Konstytucja Republiki Finlandii z dnia 11 czerwca 1999 r., tłumaczenie i wstęp J. Osiński, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003.

¹³⁷ Konstytucja Grecji z dnia 9 czerwca 1975 r., tłumaczenie G. i W. Uliccy, B. Zdaniuk, wstęp J. Kamiński, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2005.

¹³⁸ Konstytucja Wielkiego Księstwa Luksemburga z dnia 17 października 1868 r., tłumaczenie i wstęp A. Wojtyczek–Bonnand, K. Wojtyczek, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2006.

¹³⁹ Federalna ustawa konstytucyjna Republiki Austrii z dnia 1 października 1920 r., tłumaczenie i wstęp P. Czarny, B. Naleziński, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2004.

¹⁴⁰ A. Jackiewicz: *Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego w państwie federalnym na przykładzie Republiki Austrii w wymiarze konstytucyjnoprawnym*. Przegląd Prawa Konstytucyjnego 2019, nr 2, s. 37.

ust. 4 Konstytucji Republiki Portugalskiej¹⁴¹ jednostki władzy lokalnej mogą korzystać z władztwa daninowego w przypadkach i na zasadach określonych w ustawie. Ocenia się, że przepis ten stanowi gwarancję instytucjonalną dla portugalskiego samorządu lokalnego¹⁴².

Regułę ustawowej delimitacji lokalnego władztwa daninowego wprowadza art. 72-2 Konstytucji Republiki Francuskiej¹⁴³, stanowiąc, że wspólnoty terytorialne korzystają z dochodów, którymi mogą swobodnie dysponować na zasadach określonych w ustawie. Mogą one otrzymywać całość lub część wpływów ze wszystkich rodzajów podatków. Ustawa może ponadto upoważnić wspólnoty terytorialne do ustalania podstawy opodatkowania oraz stawek podatków, w granicach jakie przewiduje, a więc jest to władztwo reglamentowane przez ustawodawcę¹⁴⁴. Dochody fiskalne i inne źródła własne wspólnot terytorialnych mają być, dla każdej kategorii wspólnot, podstawową częścią źródeł ich dochodów.

W art. 117 Konstytucji Republiki Włoskiej¹⁴⁵ zastrzeżono wyłączną kompetencję państwa w przyjmowaniu ustaw dotyczących systemu podatkowego i obrachunkowego państwa. Zgodnie z art. 114 gminy, prowincje, miasta metropolitalne i regiony są jednostkami autonomicznymi z własnymi statutami, władzami i kompetencjami ustalonymi według zasad przyjętych w konstytucji. Gwarancje autonomii finansowej tych jednostek sformułowano w art. 119 Konstytucji Republiki Włoskiej stanowiącym o ich prawie do ustalania i stosowania podatków. Uprawnienie JST powinno być realizowane zgodnie z konstytucją i według zasad koordynacji finansów publicznych oraz systemu podatkowego ukształtowanego ustawami.

Wiele uwagi sprawom podatków poświęcono w Konstytucji Federalnej Konfederacji Szwajcarskiej¹⁴⁶. Według art. 127 w ustawie powinny być określone ogólne zasady kształtowania podatków, zwłaszcza kategorie podatników, przedmiot podatku i sposoby wymiaru. Konstytucyjnie zagwarantowano – w zależności od rodzaju podatku – zasadę powszechności i równości opodatkowania oraz obciążania odpowiedniego do wydajności ekonomicznej. Zabroniono jednocześnie stosowania podwójnego opodatkowania między kantonami. Władztwo podatkowe kantonów obejmuje – w myśl art. 128 konstytucji – prawo do wymierzania i pobierania podatków. Obowiązkiem federacji – wynikającym z art. 129 konstytucji – jest

¹⁴¹ Konstytucja Republiki Portugalskiej z dnia 2 kwietnia 1976 r., tłumaczenie A. Wojtyczek-Bonnand, wstęp J. Miranda, P. Kownacki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2000.

¹⁴² J. Caupers, A.R. Moniz, I.C. Fonseca, A.L. de Seves: *Portugalia* [w:] *Samorząd terytorialny w Polsce i Portugalii. Analiza prawnoporównawcza*, B. Dolnicki (red.), Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 452.

¹⁴³ Konstytucja V Republiki Francuskiej z dnia 4 października 1958 r., przekład i opracowanie J. Szymanek, Dom Wydawniczy ELIPSA, Warszawa 2011.

¹⁴⁴ M. Ofiarska: *Francja*, [w:] *Samorząd terytorialny w wybranych państwach europejskich*, A.K. Piasecki (red.), *Annales Universitatis Paedagogicae Cracoviensis. Studia Politologica IV* 2010, nr 72, s. 93.

¹⁴⁵ Konstytucja Republiki Włoskiej z dnia 27 grudnia 1947 r., tłumaczenie i wstęp Z. Witkowski, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2004.

¹⁴⁶ Konstytucja Federalna Konfederacji Szwajcarskiej z dnia 18 kwietnia 1999 r., tłumaczenie i wstęp Z. Czeszejko-Sochacki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2000.

dążenie do ustalania zasad harmonizacji podatków bezpośrednich przez federację, kantony i gminy (harmonizowanie obejmuje obowiązek podatkowy, przedmiot i okresowy wymiar podatków, postępowanie i prawo karne podatkowe; z harmonizowania wyłączone w szczególności taryfy podatkowe, stawki podatkowe i należności wolne od podatku, z tym że federacja może wydawać przepisy zapobiegające nieuzasadnionym przywilejom podatkowym). Istotne ograniczenia dla władztwa podatkowego kantonów i gmin wynikają z art. 134 konstytucji, zgodnie z którym kantony i gminy nie mogą obciążać podatkiem tego samego rodzaju dóbr, które ustawodawstwo federalne oznaczy jako przedmiot podatku od wartości dodanej. Nie mogą również wprowadzać szczególnych podatków konsumpcyjnych, podatku pobieranego w formie znaczków skarbowych i podatku rozliczeniowego ani zwolnień od tych podatków. Ocenia się, że w Szwajcarii został wykreowany swoisty federalizm podatkowy, prowadzący do wyraźnego osłabienia autonomii gmin, a nawet kantonów, ponieważ wymaga to tworzenia systemu wyrównywania zasobów finansowych JST¹⁴⁷.

Obszerne unormowania dotyczące podatków zawiera Konstytucja Niemiec¹⁴⁸. Istotne znaczenie ma art. 105 regulujący podział kompetencji ustawodawczych w zakresie podatków. Władze federalne posiadają uprawnienia w kwestii ustawodawstwa konkurencyjnego w odniesieniu do podatku gruntowego oraz pozostałych podatków, jeżeli wpływy z nich przypadają im w całości lub w części. Krajom związkowym przysługują kompetencje ustawodawcze w sprawach dotyczących lokalnych podatków konsumpcyjnych i od poniesionych wydatków na tyle, na ile nie należą one do tej samej kategorii uregulowanej już przepisami federalnymi i dopóki nie nastąpią zmiany w tym zakresie. Posiadają one również uprawnienia do określania stawki podatku uiszczanego przy nabywaniu nieruchomości. Ustawy federalne dotyczące podatków, z których dochody odprowadzane są w całości lub w części do budżetów krajów związkowych albo gmin lub związków gmin, wymagają zatwierdzenia przez Bundesrat. W art. 106 Konstytucji Niemiec unormowano zasady podziału wpływów z podatków. Zgodnie z tym przepisem władzom federalnym przypadają wpływy z następujących podatków: konsumpcyjnych (o ile nie są one źródłem dochodów krajów związkowych lub gmin), z tytułu drogowego transportu towarów, od pojazdów mechanicznych, od dokonywanych transakcji w zakresie zmotoryzowanych środków transportu, od obrotu kapitałem, weksłami i od ubezpieczeń, jednorazowych podatków majątkowych i z tytułu przeprowadzenia wyrównania obciążeń, a także dodatków do podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. Ponadto władzom federalnym przysługują wpływy z opłat w ramach Wspólnot Europejskich.

Budżety krajów związkowych w Niemczech zasilają wpływy z następujących podatków: majątkowego, od spadków, od dokonywania transakcji (o ile nie są źródłem dochodów władz federalnych), od piwa, a także opłat od kasyn gry. Wpły-

¹⁴⁷ R. Schaffhauser: *Gmina w Szwajcarii ze szczególnym uwzględnieniem prawa Kantonu St. Gallen*, J. Boć, K. Nowacki (red.), Kolonia Limited, Wrocław 1998, s. 38.

¹⁴⁸ Ustawa zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec z dnia 23 maja 1949 r., tłumaczenie i wstęp B. Banaszak, A. Malicka, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2008.

wy z podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych i podatku obrotowego przypadają wspólnie władzom federalnym i krajom związkowym, o ile nie zostały przyznane gminom. Bezpośrednio w Konstytucji Niemiec sformułowano gwarancje dotyczące sprawiedliwego podziału wpływów z podatków, w tym przypadających dla gmin. Ustalono, że gminom przysługuje część wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych, którą władze krajów związkowych powinny przekazać swoim gminom w oparciu o wysokość wpłat z tytułu podatku dochodowego ich mieszkańców. Szczegóły określa ustawa federalna wymagająca zatwierdzenia przez Bundesrat. Może ona także stanowić, że gminy ustalają wysokość procentową przypadającego im udziału. Od 1 stycznia 1998 roku gminy otrzymują część wpływów z podatku obrotowego przekazywaną przez władze krajów związkowych na podstawie algorytmu uwzględniającego położenie i sytuację ekonomiczną gminy. Szczegóły określa ustawa federalna wymagająca zatwierdzenia przez Bundesrat. Wpływy z podatku gruntowego i podatku od działalności gospodarczej przysługują gminom, a z miejscowych podatków konsumpcyjnych i dokonanych wydatków – gminom lub zgodnie z przepisami ustaw krajowych związkom gmin.

Według przepisów konstytucyjnych gminom należy przyznać prawo do ustalenia wysokości procentowej podatku gruntowego i podatku od działalności gospodarczej w ramach obowiązujących ustaw. Z przypadającej krajom związkowym części ogółu wpływów z podatku wspólnotowego gminy i związku gmin otrzymują określony w ustawodawstwie krajowym udział procentowy. Ponadto ustawodawstwo krajowe określa, czy i w jakiej wysokości wpływy z podatków krajowych przyznawane są gminom (związkom gmin). Gwarancje samorządności gminy obejmują jej prawo do odpowiedniego finansowego wyposażenia, włącznie z władztwem finansowym obejmującym kompetencję do nakładania podatków lokalnych, których stawki gmina może ustalać samodzielnie. W szczególności dotyczy to podatku gruntowego i podatku od działalności gospodarczej¹⁴⁹. W Niemczech władztwo daninowe gminy wyznacza jej specyficzną pozycję w porównaniu do innych związków samorządowych. Z tego władztwa wynikają kompetencje organów gminy do podejmowania działań normatywnych dotyczących określonych podatków, a także czynności indywidualnych w zakresie poboru, rozkładania na raty oraz umarzania podatków w granicach obowiązującego prawa¹⁵⁰. Władztwo daninowe gminy jest reglamentowane ustawowo¹⁵¹.

Konwencjonalnym rozwiązaniem, przyjmowanym w konstytucjach państw Europy Środkowej i Wschodniej, jest zastrzeżenie formy ustawy jako właściwej

¹⁴⁹ M.E. Geis: *Konstytucyjne podstawy samorządu gminnego*, [w:] *Organizacja i funkcjonowanie samorządu terytorialnego w Polsce i w Niemczech. Analiza prawno-porównawcza*, J. Jagoda (red.), C.H. Beck, Warszawa 2018, s. 315–316.

¹⁵⁰ W. Miemieć: *Władztwo podatkowe gminy niemieckiej*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, eadem (red.), Oficyna Wydawnicza „UNIMEX” Wrocław 2009, s. 326.

¹⁵¹ M. Miemieć: *Gmina w systemie administracji publicznej Republiki Federalnej Niemiec*, Wydawnictwo Kolonia Limited, Wrocław 2007, s. 101.

do regulowania materii podatkowoprawnej oraz wprowadzanie ograniczonego władztwa daninowego JST, którego granice wyznacza ustawodawca. Zgodnie z art. 40 Konstytucji Węgier¹⁵² podstawowe zasady ponoszenia ciężarów publicznych, a więc także danin publicznych, określa ustawa organiczna (do jej uchwalenia lub zmiany wymagana jest większość 2/3 głosów deputowanych uczestniczących w głosowaniu). Zasadę ograniczonego lokalnego władztwa daninowego wyrażono w art. 32, zgodnie z którym w administrowaniu sprawami publicznymi na szczeblu lokalnym, w zakresie ustalonym w ustawie, JST decyduje o rodzajach i wymiarze podatków lokalnych. Według art. 60 Konstytucji Republiki Bułgarii¹⁵³ obywatele mają obowiązek płacenia podatków i opłat ustalonych ustawą, odpowiednio do swoich przychodów i majątku. Ulgi i zwyzki podatkowe może ustalać wyłącznie ustawa. Lokalne władztwo daninowe, stosownie do postanowień art. 141, przyznano radzie gminy, którą uprawniono do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w trybie i na warunkach określonych ustawą.

Formę ustawy dla określania materii podatkowej zastrzega art. 138 Konstytucji Rumunii¹⁵⁴, natomiast podatki oraz opłaty lokalne mogą ustalać rady lokalne lub wojewódzkie, w granicach i na warunkach określonych ustawą. W art. 127 Konstytucji Republiki Litwy¹⁵⁵ wprost stanowi się, że podatki i inne wpływy do budżetów oraz opłaty wyrównawcze określają ustawy. Do formy ustawy odwołano się w art. 121, wskazując, że ustala ona granice władztwa podatkowego samorządu terytorialnego¹⁵⁶. Rady samorządowe mogą nakładać – w trybie określonym w ustawie – podatki lokalne, a także w ramach swoich budżetów mogą obniżać wysokość określonych podatków i opłat. Należy podkreślić, że pierwszy projekt ustawy ratyfikującej EKSL przewidywał, że Litwa nie będzie zobowiązana do przestrzegania postanowień art. 9 ust. 3, tzn. uprawniającego JST do otrzymywania przynajmniej części zasobów finansowych z opłat i podatków, których wysokość mogłyby one ustalać w zakresie określonym ustawą¹⁵⁷. Kilkakrotnie w Konstytucji Albanii¹⁵⁸ wyrażono zasadę ustawowej regulacji materii podatkowoprawnej i wyznaczania granic władztwa podatkowego samorządu terytorialnego w ustawie lub na podstawie ustawy. Zgodnie z jej art. 155 ustawa określa narodowe i lokalne podatki, opłaty i zobowiązania finansowe, ustala ulgi lub

¹⁵² Ustawa zasadnicza Węgier z dnia 18 kwietnia 2011 r., tłumaczenie J. Snopek, wstęp W. Brodziński, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2012.

¹⁵³ Konstytucja Republiki Bułgarii z dnia 12 lipca 1991 r., tłumaczenie H. Karpińska, wstęp J. Karp, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2012.

¹⁵⁴ Konstytucja Republiki Rumunii z dnia 21 listopada 1991 r., tłumaczenie A. Cosma, wstęp W. Brodziński, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996.

¹⁵⁵ Konstytucja Republiki Litewskiej z dnia 6 listopada 1992 r., tłumaczenie H. Wisner, wstęp A.B. Zakrzewski, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2006.

¹⁵⁶ J. Zieliński: *Systemy konstytucyjne Łotwy, Estonii i Litwy*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2000, s. 107–108.

¹⁵⁷ A. Seliava: *Finanse lokalne w Republice Litewskiej*, [w:] *Władza i finanse lokalne w Polsce i krajach ościennych*, E. Ruśkowski, B. Dolnicki (red.), Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz–Białystok–Katowice 2007, s. 199–200.

¹⁵⁸ Konstytucja Republiki Albanii z dnia 21 października 1998 r., tłumaczenie D. Horodyska, E. Lloha, wstęp W. Milanowski, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2001.

zwolnienia dla określonych kategorii podatników oraz sposób poboru danin publicznych. W tej materii przepisy ustawy nie mogą działać wstecz. Według art. 157 ust. 3 organy samorządowe ustalają i pobierają podatki oraz inne zobowiązania w sposób określony w ustawie. Zasadę tę powtórzono w art. 113 cytowanej konstytucji, zgodnie z którym rady gmin, gmin miejskich i okręgów mają prawo zarówno do ustanawiania – zgodnie z ustawą – podatków lokalnych, jak też ustalania ich wysokości¹⁵⁹.

W art. 59 Konstytucji Republiki Słowackiej¹⁶⁰ podatki i opłaty podzielono na państwowe i miejscowe oraz ustalono, że mogą one być nakładane ustawą lub na podstawie ustawy. Według art. 65 ust. 2 w drodze ustawy określa się, jakie podatki i opłaty są źródłami dochodów gmin lub wyższych jednostek terytorialnych. Dopiero od 2005 roku ustawodawca ustalił katalog podatków lokalnych i w ten sposób gminy uzyskały realną możliwość korzystania z władztwa daninowego¹⁶¹. Według art. 113 Konstytucji Republiki Estońskiej¹⁶² podatki państwowe, obowiązkowe wpłaty oraz opłaty określa ustawa. Gwarancje wykonywania władztwa daninowego przez samorząd lokalny (powiaty i miasta) zawarto w art. 157, zgodnie z którym może on ustalać i pobierać podatki, a także nakładać inne powinności, w zakresie wskazanym w ustawach.

Podsumowanie

W zbadanych regulacjach konstytucyjnych władztwo daninowe przysługuje ustawodawcy, a wszystkie zasadnicze elementy prawnej konstrukcji danin publicznych, determinujące maksymalną wysokość ciężarów publicznych muszą być ustalone w ustawie. W ten sposób akcentowana jest strona formalna stanowienia danin publicznych¹⁶³. Z uwagi na pozycję ustrojową samorządu terytorialnego oraz zakres wykonywanych zadań publicznych niezbędne jest jego wyposażenie w odpowiednio wydajne źródła dochodów własnych. Część z tych źródeł powinna mieć formę lokalnych danin publicznych (podatków, opłat), wobec których samorządowi terytorialnemu mają przysługiwać uprawnienia polegające na możliwości modyfikowania elementów konstrukcyjnych takich danin. Zbiór tych uprawnień nazywany jest władztwem daninowym, które stanowi uzasadnioną ekspansję od

¹⁵⁹ J. Wojnicki: *System konstytucyjny Albanii*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2007, s. 64.

¹⁶⁰ Konstytucja Republiki Słowackiej z dnia 1 września 1992 r., tłumaczenie i wstęp K. Skotnicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003.

¹⁶¹ V. Babčák: *Władza i finanse lokalne w Republice Słowackiej*, [w:] *Władza i finanse lokalne w Polsce i krajach ościennych*, E. Ruśkowski, B. Dolnicki (red.), Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz–Białystok–Katowice 2007, s. 331–332.

¹⁶² Konstytucja Republiki Estońskiej z dnia 28 czerwca 1992 r., tłumaczenie A. Puu, wstęp L. Garlicki, P. Łossowski, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1997.

¹⁶³ J. Kulicki: *Obecny i pożądany zakres i treść konstytucyjnej regulacji zasady władztwa podatkowego państwa w Konstytucji RP z 1997 r.*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 19.

reguły wyłącznego władztwa daninowego ustawodawcy (parlamentu). Lokalne władztwo daninowe wykonywane jest w granicach i na zasadach określonych w ustawie, a więc w każdym państwie jego zakres zależy od woli ustawodawcy. Reguła ograniczonego w ten sposób lokalnego władztwa daninowego wyrażana jest wprost w przepisach konstytucyjnych, ale jej treść redagowana jest z uwzględnieniem warunków specyficznych dla poszczególnych państw.

W konsekwencji lokalne władztwo daninowe jest w różnym stopniu reglamentowane przez ustawodawcę. Używane w niektórych konstytucjach wyrażenia „ustalać podatki” lub „nakładać inne powinności” nie powinny być rozumiane jako pełna swoboda JST we wprowadzaniu nowych danin publicznych, tzn. właściwych tylko dla danego obszaru. Organy stanowiące tych jednostek są w takich przypadkach uprawnione do wprowadzenia na swoim terenie, w tym również tylko w wyznaczonym okresie, danin lokalnych unormowanych w ustawie i ewentualnej modyfikacji ich niektórych elementów konstrukcyjnych mających wpływ na zmniejszenie obciążenia w porównaniu do maksymalnego ciężaru ustalonego przez ustawodawcę. Rozwiązaniem alternatywnym może być rezygnacja z ich wprowadzania na terenie określonej JST. W polskim ustawodawstwie takie uprawnienie przysługuje gminom w odniesieniu do kilku opłat lokalnych (targowej, miejscowej, uzdrowskiej, reklamowej, od posiadania psa). Do momentu ich wprowadzenia opłaty takie można nazywać fakultatywnymi lokalnymi daninami publicznymi, ale w przypadku ich przyjęcia na danym obszarze musi być stosowana konstrukcja prawna ustalona w ustawie z możliwością modyfikowania niektórych rozwiązań ustawowych.

Lokalne władztwo daninowe w zasadzie skoncentrowane jest w poszczególnych państwach na stopniu gminnym. Zróżnicowana struktura samorządu terytorialnego wpływa jednak na przyznanie przez ustawodawcę określonych instrumentów władztwa daninowego także innym podmiotom sektora samorządowego. W państwach federalnych są to np. kraje związkowe (Austria, Niemcy) lub kantony (Szwajcaria). W państwach unitarnych pewne instrumenty lokalnego władztwa daninowego mogą być wykorzystywane przez powiaty, miasta metropolitalne, miasta, prowincje, okręgi, regiony oraz województwa. W porównaniu do gmin zakres lokalnego władztwa daninowego tych podmiotów jest węższy z uwagi na ich przeciętne wyposażenie w źródła dochodów własnych pochodzących z danin publicznych.

Podobne dominanty dostrzegalne są w unormowaniach polskiego lokalnego władztwa daninowego. Wynikają one z ogólnych postanowień zawartych w ustawach regulujących sprawy ustrojowe samorządu terytorialnego¹⁶⁴. Najszerzy zakres lokalnego władztwa daninowego wyznaczono dla gmin, ponieważ zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych usta-

¹⁶⁴ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 40 ze zm.), dalej: u.s.g.; Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1526 ze zm.), dalej: u.s.p.; Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2094 ze zm.), dalej: u.s.w.

wach. W treści tego przepisu użyto obszernego wyrażenia „sprawy podatków i opłat”. Węższy zakres tego władztwa przyporządkowano powiatom, ponieważ w myśl art. 12 pkt 7 u.s.p. do wyłącznej właściwości rady powiatu należy podejmowanie uchwał tylko w sprawach wysokości podatków i opłat w granicach określonych ustawami. Władztwo daninowe powiatu ograniczono w ten sposób do modyfikowania wysokości podatków i opłat. Minimalny zakres władztwa daninowego przysługuje samorządowi województwa. Według art. 18 pkt 11 u.s.w. do wyłącznej właściwości sejmiku województwa należy uchwalanie, w granicach określonych ustawami, przepisów dotyczących podatków i opłat lokalnych (na wniosek gminy sejmik województwa może w ograniczonym zakresie dokonać zmiany w podstawie opodatkowania podatkiem rolnym). W tym ostatnim przypadku jest to władztwo wykonywane na wniosek gmin i na ich rzecz, ponieważ samorządu województwa nie wyposażono w źródła dochodów własnych w postaci podatków i opłat.

Z przepisów polskich ustaw podatkowych wynika, że kompozycja instrumentów lokalnego władztwa daninowego w poszczególnych daninach publicznych jest zróżnicowana. Najobszerniejszy katalog tych instrumentów odnosi się do podatku rolnego¹⁶⁵ i obejmuje uprawnienia do modyfikowania podstawy opodatkowania oraz stawki podatku. Rada gminy może również określać szczegółowe warunki stosowania niektórych ustawowych zwolnień z opodatkowania, wprowadzać inne niż określone w ustawie zwolnienia i ulgi przedmiotowe, a także zarządzać pobór tego podatku w drodze inkasa oraz określać inkasentów i wysokość ich wynagrodzenia.

W zakresie podatku leśnego¹⁶⁶ oraz podatku od nieruchomości¹⁶⁷ rada gminy jest uprawniona do obniżania i różnicowania ustawowych stawek podatkowych, wprowadzania innych niż określone w ustawie zwolnień przedmiotowych, zarządzania poboru tych podatków w drodze inkasa oraz określania inkasentów i wysokości ich wynagrodzenia. Władcze uprawnienia rady gminy w odniesieniu do podatku od środków transportowych obejmują tylko modyfikowanie wysokości stawek podatkowych oraz wprowadzanie zwolnień przedmiotowych z opodatkowania.

W pozostałych trzech podatkach lokalnych (od czynności cywilnoprawnych¹⁶⁸, od spadków i darowizn¹⁶⁹, zryczałtowanym podatku dochodowym w formie karty podatkowej¹⁷⁰) organom gminy nie przysługują żadne uprawnienia władcze.

¹⁶⁵ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333).

¹⁶⁶ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 888 ze zm.).

¹⁶⁷ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70).

¹⁶⁸ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 170).

¹⁶⁹ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm.).

¹⁷⁰ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.).

Organami właściwymi w sprawach tych podatków są państwowe organy podatkowe, pomimo że całość wpływów z nich stanowi źródło dochodów gmin. W przypadku stosowania ulg w ich zapłacie (odraczanie terminu zapłaty, rozkładanie płatności na raty, umorzenie zaległości) wójt (burmistrz, prezydent miasta) jedynie współuczestniczy w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez państwowy organ podatkowy.

Władztwo daninowe gminy może być wykonywane także w stosunku do opłat lokalnych. Rada gminy podejmuje uchwałę o wprowadzeniu na obszarze gminy opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskiej, reklamowej oraz od posiadania psa. W przypadku podjęcia takiej uchwały stosowana jest konstrukcja opłaty ustalona w ustawie, przy czym mogą być przez radę gminy modyfikowane niektóre jej elementy konstrukcyjne (obniżane stawki, wprowadzane dodatkowe zwolnienia przedmiotowe). Uprawniona jest ona także do zarządzenia poboru tych opłat w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wysokości ich wynagrodzenia. Wpływy z tytułu opłaty skarbowej¹⁷¹ są źródłem dochodów własnych gmin, ale ich władztwo daninowe w odniesieniu do tej opłaty można określić jako minimalne. Rada gminy może jedynie zarządzić pobór tej opłaty w drodze inkasa, wyznaczyć inkasentów oraz określić wysokość wynagrodzenia za inkaso.

Efektom przeprowadzonych badań jest pozytywna weryfikacja tezy, według której w poszczególnych państwach standardy konstytucyjne lokalnego władztwa daninowego są podobne, natomiast pewne różnice wynikają z odmiennych struktur organizacyjnych ich samorządów terytorialnych. Szczegółowy zakres tego władztwa i związane z nim instrumenty prawne względnie swobodnie kształtuje krajowy ustawodawca, począwszy od katalogu lokalnych danin publicznych, i finalnie określa, które z elementów konstrukcyjnych tych danin mogą być modyfikowane przez organy JST.

¹⁷¹ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 2142 ze zm.).