Dr Krystian Ziemski & Partners
29. 09. 2022

ziemski& partners
30 LAT

Poznań, dnia 1 września 2022 r.

Dr Krystian Ziemski & Partners
Kancelaria Prawna spółka komandytowa
ul. Strusia 10, 60-711 Poznań

SEKRETARIAT
Związku Miast Polskich
Wpł. dnia 2022-09-29
L. dz.

EKSPERTYZA PRAWNA
określana dalej jako *Ekspertyza*

przygotowana przez:	**Dr Krystian Ziemski & Partners** **Kancelaria Prawna spółka komandytowa** **z siedzibą w Poznaniu,**
na zlecenie:	**Związku Miast Polskich** **z siedzibą w Poznaniu** **[dalej jako: *Związek* lub *Zleceniodawca*].**

I. Przedmiot *Ekspertyzy*

Przedmiotem niniejszej Ekspertyzy są konstytucyjne uwarunkowania kształtowania przez ustawodawcę ram władztwa daninowego jednostek samorządu terytorialnego [dalej jako: *JST*]. Ekspertyza obejmuje w szczególności:

1) analizę prawną relacji zachodzącej pomiędzy art. 168 i art. 217 Konstytucji RP celem określenia konstytucyjnie wyznaczonych granic władztwa daninowego JST w sferze stanowienia podatków i opłat lokalnych;

2) ramową ocenę prawną obowiązujących uregulowań ustawowych z punktu widzenia wniosków wyprowadzonych w pkt 1.

DR KRYSTIAN ZIEMSKI & PARTNERS KANCELARIA PRAWNA SP. K.
ul. Strusia 10, 60-711 Poznań, NIP: 779-20-15-770, KRS 0000184759
Sąd Rejonowy Poznań - Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu, VIII Wydział Gospodarczy KRS
tel. (48 61) 866 26 28, fax (48 61) 866 82 56, e-mail: ziemski@ziemski.com.pl, www.ziemski.com.pl

II. Podstawy prawne analizy.

Ekspertyzę sporządzono w oparciu o przepisy:

- Konstytucji Rzeczpospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Dz. U. z 1997 r. nr 78, poz. 482 [dalej jako: **Konstytucja RP**];
- Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, przyjętej w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. - Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 ze zm.[dalej jako: **EKSL**];
- ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym – tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 559 ze zm. [dalej jako: **usg**];
- ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne – tekst jedn. Dz. U. z 2021 r. poz. 1990 ze zm. [dalej jako: **pgik**];
- ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym – tekst jedn. Dz. U. z 2020 r. poz. 333 [dalej jako: **upr**];
- ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 1452 ze zm. [dalej jako: **upol**];
- ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane – tekst jedn. Dz. U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm. [dalej jako: **upb**];
- ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach – tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 1297 [dalej jako: **ucpg**];
- ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym – tekst jedn. Dz. U. z 2019 r. poz. 888 ze zm. [dalej jako: **upl**].

Ekspertyza uwzględnia stan prawny aktualny na dzień jej wydania.

II. Zastrzeżenia

1. Argumentacja zawarta w treści Ekspertyzy stanowi wyłącznie uzasadnienie tez i wniosków związanych bezpośrednio z opisanym powyżej przedmiotem Ekspertyzy i nie powinna być *ex definitione* oceniana i powoływana w oderwaniu od całości treści Ekspertyzy, w szczególności, w kontekście próby dokonania odpowiedzi na ewentualne pytania dodatkowe. Ewentualne konkluzje Ekspertyzy, poczynione poza zakresem przedmiotu Ekspertyzy, mają charakter jedynie pomocniczy i sygnalizacyjny.

2. Wszelkie postulaty oraz propozycje *de lege ferenda* zawarte w niniejszej Ekspertyzie wymagają odrębnej oceny pod kątem ich potencjalnego wpływu na system finansów lokalnych, a także w świetle reguł związanych z udzielaniem pomocy publicznej.

III. Tezy

1. W orzecznictwie konstytucyjnym wynikający z art. 168 Konstytucji RP zakres władztwa podatkowego gmin jest postrzegany w powiązaniu z art. 217 Konstytucji RP. Relacja między art. 217 Konstytucji RP, a art. 168 Konstytucji RP nie została jednak jednoznacznie zdefiniowana przez ustrojodawcę i jest przedmiotem różnych zapatrywań tak w judykaturze, jak i w doktrynie. Jej prawidłowe odtworzenie wymaga zastosowania – jak w przypadku każdych innych przepisów prawnych – metod wykładni językowej, celowościowej i systemowej.

2. Określając relację pomiędzy art. 168 i art. 217 Konstytucji RP uwzględnić trzeba pozycję ustrojową samorządu terytorialnego - **wyznaczoną także w przepisach Konstytucji RP.**

3. W ujęciu konstytucyjnym samorząd, choć działa na podstawie prawa, nie jest tylko wykonawcą ustaw. Istotą samorządności jest pozostawienie jednostkom samorządu terytorialnego sfery działalności twórczej pozwalającej na dostosowywanie przyjmowanych rozwiązań do uwarunkowań i potrzeb miejscowych, przy czym w zależności od charakteru zadań swoboda legislacyjna JST jest różna. W odniesieniu do zadań własnych zasadą jest jej zaawansowanie przejawiająca się w możliwości uzupełniania i rozwijania postanowień ustawy. Z zasad pomocniczości, samorządności i decentralizacji wynika zobowiązanie ustawodawcy zwykłego do stworzenia prawnych warunków realnego uczestnictwa samorządu terytorialnego w wykonywaniu istotnej części zadań publicznych we wskazanym rozumieniu.

4. Z lokalnego, a nie ogólnopaństwowego, charakteru podatków i opłat ustanawianych przez samorząd wynika potrzeba pozostawienia JST realnego wpływu na podejmowanie decyzji legislacyjnych w obszarze polityki podatkowej.

5. Akty prawa miejscowego wydawane przez organy jednostek samorządu terytorialnego, w tym akty w sferze prawa daninowego - w przeciwieństwie do rozporządzeń organów centralnych - mogą zawierać **regulacje uzupełniające i rozwijające** treść postanowień ustawy. Przyznanie organom jednostek samorządu terytorialnego szerszych niż organom administracji publicznej kompetencji prawotwórczych nie jest jednak równoznaczne z istnieniem autonomicznego terytorialnego władztwa prawodawczego. Funkcja prawotwórcza tychże organów ma bowiem charakter pochodny (musi

znajdować podstawy w upoważnieniu ustawowympotrzeb r), a nie pierwotny. Celem decentralizacji kompetencji prawotwórczych jest optymalizacja procesu prawotwórczego, dostosowanie go do lokalnych warunków i potrzeb, a nie dążenie do regionalizacji jako niezależnej zasady. Oznacza to, że samorząd zachowuje swobodę w przyjmowaniu rozwiązań prawa miejscowego, jednakże jedynie w oparciu o ustawę i w granicach wyznaczonych przez ustawę.

6. Kierunek zmian ustawowych dla zwiększenia i uelastyczniania władztwa podatkowego JST ma – obok ustrojowego – silne uzasadnienie pragmatyczne i aksjologiczne. Uzasadnienie pragmatyczne, gdyż na szczeblu centralnym nie można przewidzieć wszystkich możliwych sytuacji wymagających regulacji prawnej, potrzeb różnicowania regulacji lub wprowadzania od niej odstępstw. Przyjęcie zasady szczegółowej regulacji prawnej już w ustawie, czy rozporządzeniu, groziłoby nieadekwatnością lub niesprawiedliwością obowiązujących przepisów. Uzasadnienie aksjologiczne, gdyż podatki i opłaty lokalne kierowane są do podmiotów związanych ze wspólnotą samorządową, a dochód z nich uzyskany wydatkowany jest na rzecz tej wspólnoty. Skoro ma być on pobierany od podmiotów związanych z konkretną wspólnotą i przeznaczany na cele związane z jej funkcjonowaniem, to przede wszystkim ta wspólnota powinna decydować o ich wymiarze i zasadach poboru.

7. Z relacji art. 168 i art. 217 Konstytucji RP można wyprowadzić zasadę ograniczonej swobody legislacyjnej w zakresie władztwa podatkowego JST, która przejawia się w tym, że organy samorządowe wyposażone zostały w możliwość ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych poprzez dostosowywanie do uwarunkowań miejscowych ustalonych przez władzę publiczną na szczeblu centralnym elementów technicznych określonego podatku lub opłaty (podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawka podatkowa, ulgi, zwolnienia). Organy samorządowe nie mogą samodzielnie ustalać tych elementów. Ustawodawca powinien jednak stwarzać im możliwie szerokie ramy działania unikając wąskiego ich definiowania, tak by samorządy miały realną, a nie jedynie pozorną, możliwość tworzenia prawa miejscowego dostosowanego do warunków i potrzeb miejscowych.

8. Ww. zasadę ograniczonej swobody legislacyjnej w zakresie władztwa podatkowego JST rozumieć należy zatem w ten sposób, że:

   - obowiązkiem ustawodawcy wynikającym z art. 217 Konstytucji RP pozostaje uregulowanie wszystkich istotnych elementów konstrukcji podatku w ustawie. Materię ustawową stanowi zatem w szczególności określenie

podmiotu, przedmiotu i stawek podatku, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Tak definiowany obowiązek wiązać należy z zasadą wyłączności ustawy w nakładaniu podatków i danin publicznych wpisującą się w konstytucyjny wymóg ograniczania wolności konstytucyjnych w drodze ustawy, co w odniesieniu do podatków znajduje odzwierciedlenie nie tylko w art. 217, ale i w art. 84 Konstytucji RP;

- obowiązkiem ustawodawcy wynikającym z art. 168 Konstytucji RP jest równocześnie przyznanie JST w drodze ustawy prawa do **modulowania tych <u>określonych w ustawie</u> istotnych elementów konstrukcji podatku**, które odnoszą się do **<u>wysokości</u> podatku** (wpływają na wysokość podatku). Pojęcie „wysokość podatku" nie jest elementem konstrukcyjnym podatku. Jest to wynik stosunku podstawy opodatkowania ujmowanej jako ilościowe (wartość czysta) odzwierciedlenie przedmiotu opodatkowania do współczynnika wysokości podatku, jakim jest stawka podatkowa. Na wysokość podatku mogą również wpływać zwolnienia, a także ulgi podatkowe, które – również nie stanowiąc elementu konstrukcji podatku – mogą te elementy korygować, zmniejszając wysokość podatku (np. korekta podstawy opodatkowania, korekta kwoty podatku). Konstytucyjne ujęcie władztwa podatkowego samorządu odnosi się zatem do **kształtowania relacji zachodzących pomiędzy poszczególnymi elementami konstrukcyjnymi podatku lub do wpływu na ich kształt.**

9. **Ustawowe określenie zakresu prawa przyznanego samorządom na mocy art. 168 Konstytucji RP oznacza, że na podstawie przepisów ustawy powinno być możliwe określenie maksymalnej wysokości podatku lub opłaty lokalnej z zastrzeżeniem, że w odniesieniu do opłat lokalnych wysokość ta musi pozwalać na zrealizowanie w każdej JST założenia ekwiwalentności opłaty.** Należy jednak równocześnie podkreślić, że w świetle art. 168 Konstytucji RP udział JST w ustaleniu obowiązującej na terenie objętym jej władztwem wysokości podatku lub opłaty powinien być uznany **za podstawowy wyznacznik <u>lokalnego</u> charakteru podatku lub opłaty**. Wypływa stąd postulat, by ustawodawca w możliwie szerokim zakresie zapewnił samorządom możliwość określania w aktach prawa miejscowego **elementów rzutujących na wysokość podatków i opłat lokalnych.**

10. Uwzględnienie przez ustawodawcę władztwa daninowego JST powinno być realizowane szeroko, w szczególności poprzez: wprowadzenie lub zmianę możliwości różnicowania stawek podatkowych, określenie zasad przyznawania ulg odnoszących się do podstawy opodatkowania, wprowadzenie możliwości

dokonywania zwolnień przedmiotowych i zwolnień przedmiotowo-podmiotowych (w tym wybór zwolnień podmiotowych spośród kategorii określonych ustawowo). Wymaga przy tym podkreślenia, że instrumenty władztwa podatkowego JST będą spełniać przypisaną im rolę, jeżeli będą im towarzyszyć odpowiednie, adekwatne do realiów społeczno-gospodarczych ustawowe mechanizmy waloryzacji maksymalnych stawek podatków i opłat lokalnych.

11. Delimitując zakres władztwa podatkowego JST zastrzec należy, że zarówno na ustawodawcy, jak i na prawodawcy lokalnym, ciąży obowiązek przestrzegania także innych wartości i zasad konstytucyjnych, w szczególności zasady sprawiedliwości (powszechności i równości) opodatkowania.

12. Obecnie obowiązujące regulacje prawne pozwalają na wyprowadzenie szeregu, silnie zróżnicowanych konstrukcji normatywnych, co do zakresu pozostawionej JST swobody w zakresie kształtowania wysokości podatków i opłat lokalnych - poczynając od regulacji wyjątkowo sztywnych po regulacje relatywnie elastyczne. Brak spójnego modelu ustawowego co do granic władztwa daninowego gmin przekłada się na rozbieżności w orzecznictwie nadzorczym i sądowym. Z uwagi na skomplikowanie i wagę omawianej materii – dotyczącej obciążeń fiskalnych i wymagającej uwzględnienia tak ochrony praw jednostki, jak i swobody samorządów - postulować należy wprowadzenie kodyfikacji zasad i trybu ustalania podatków i opłat lokalnych na szczeblu JST w ramach jednej ustawy – albo w drodze dedykowanej temu celowi ustawy, albo w drodze przepisów ogólnych specjalnie temu dedykowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych – z równoczesnym przeglądem obowiązujących rozwiązań szczegółowych nadmiernie zawężających możliwy konstytucyjnie zakres władztwa podatkowego gmin. Wprowadzenie takich zasad pozwalałoby na wyznaczenie jasnych determinant wykładni przepisów prawa i ujednolicenie praktyki oraz orzecznictwa gwarantując niezbędny poziom bezpieczeństwa prawnego i pewności prawnej adresatów uchwał daninowych.

IV. Analiza prawna.

1. Wprowadzenie

Celem Ekspertyzy jest zakreślenie konstytucyjnych granic władztwa JST w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych na tle obecnych rozwiązań ustawowych w tym zakresie. Efektem tej analizy stać się powinno sformułowanie propozycji zwiększenia kompetencji samorządu w sferze władztwa daninowego

w sposób uwzgledniający regulacje konstytucyjne (nie tylko wyrażone w przepisach, ale także wyartykułowane w zasadach).

Podstawowe przejawy władztwa daninowego obejmują: władztwo stanowienia danin publicznych, władztwo kształtowania (modelowania) obciążeń daninowych, władztwo poboru danin publicznych (realizacji wpływów z danin publicznych), władztwo dysponowania daninami publicznymi[1]. W tradycyjnym ujęciu władztwo daninowe w istotnej mierze stanowi domenę parlamentu, co wyraża maksyma *nullum tributum sine lege* (łac. nie ma podatku bez ustawy). Ustrój współczesnych państw demokratycznych cechujący się decentralizacją wymaga przyznania samorządom lokalnym realizującym istotne zadania publiczne niezbędnego władztwa podatkowego. W polskim porządku konstytucyjnym stawia to pytanie o relację normy art. 217 Konstytucji RP (uznającej daniny publiczne za materię ustawową) i art. 168 Konstytucji RP (potwierdzającej kompetencje prawotwórcze jednostek samorządu w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych - w zakresie określonym ustawą). Odpowiedź na to pytanie jest zasadniczym celem Ekspertyzy. Autorzy koncentrować się będą zatem przede wszystkim na elementach władztwa daninowego odnoszących się do stanowienia podatków i opłat lokalnych oraz kształtowania (modelowania) ich treści.

W związku z powyższym za zasadne uznano wyjaśnienie w pierwszej części Ekspertyzy konstytucyjnego pojęcia podatków i opłat lokalnych, skoro to do tej kategorii danin odnosić się może władztwo JST. Istotnym wyznacznikiem lokalnego charakteru daniny jest przyznanie organowi stanowiącemu samorządu uprawnień do kształtowania jej wysokości aktami prawa miejscowego. W dalszej części Ekspertyzy przedstawiono aktualnie obowiązujące w tym zakresie rozwiązania, jako punkt wyjścia do dalszych systemowych i ustrojowych analiz. Autorzy uznali za zasadne założenie, że istotnym kontekstem interpretacyjnym art. 168 Konstytucji RP (i dla ustalenia jego relacji do art. 217 Konstytucji RP) są także ogólne przepisy Konstytucji regulujące pozycję ustrojową samorządu, jak i szczegółowe zasady konstytucyjne odnoszące się do samodzielności finansowej JST. Kolejno, przedstawiono wykładnię art. 217 Konstytucji RP w świetle dorobku doktryny i orzecznictwa konstytucyjnego, co umożliwiło określenie relacji między art. 168 i art. 217 Konstytucji RP, a w ramach tych dokonanych ustaleń sformułowanie postulatów co do kierunków zmian ustawowych w zakresie władztwa daninowego JST w końcowej części Ekspertyzy.

[1] J. Kulicki, *Zakres władztwa podatkowego w obecnym systemie prawnym w Polsce*, Analizy BAS nr 16 (41) 2010.

2. Podatki i opłaty lokalne – definicja

Analizę zakresu władztwa daninowego samorządu rozpocząć należy od zagadnień terminologicznych. Zgodnie z regulacją Konstytucji RP (art. 168) *jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie*. Kwestią zasadniczą pozostaje więc możliwość scharakteryzowania pojęcia podatków i opłat lokalnych, o których mowa w ww. przepisie.

Polski porządek prawny nie zna normatywnej definicji pojęcia podatków i opłat lokalnych. Co prawda pojęcie to wypełnia swoim zakresem tytuł ustawy upol (ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. O podatkach i opłatach lokalnych), nie jest jednak tym aktem definiowane. Ustawa upol w art. 1 wyznaczając zakres normowania wymienia jedynie nazwy określonych podatków i opłat. Nie wydaje się jednak, aby wyłącznie te daniny można było sklasyfikować jako lokalne. Poza tym katalogiem znajduje się bowiem m.in. podatek rolny oraz podatek leśny, których kwalifikacja do kategorii podatków lokalnych w literaturze nie budzi wątpliwości[2]. Taką kwalifikację przypisać można również opłacie za gospodarowanie odpadami komunalnymi, mimo iż regulowana jest ona inną ustawą niż wspomniana ustawa upol[3]. Niezbędnej precyzji nie zapewnia również funkcjonowanie w obiegu pojęć, które znaczeniowo pozostają zbliżone do pojęcia podatków i opłat lokalnych (a w niektórych przypadkach są wręcz utożsamiane[4]). Przykładem takiego pojęcia jest pojęcie podatków i opłat samorządowych[5].

Kluczem do rozstrzygnięcia sygnalizowanych wątpliwości zdają się być koncepcje szerokiego i wąskiego ujęcia pojęcia podatków i opłat lokalnych. Dla wyodrębnienia tych dwóch kategorii w literaturze przedmiotu wykorzystuje się określonego rodzaju kryteria. Przykładowy katalog proponuje Z. Ofiarski, który pojęcie podatków i opłat lokalnych w ujęciu szerokim utożsamia z pojęciem podatków samorządowych[6]. Dla ww. autora do katalogu podatków i opłat lokalnych w ujęciu wąskim będą zaliczać się wszystkie te, które spełniają łącznie następujące warunki:

---

[2] Zob. szerz. M. Korolewska, *Polityka podatkowa gmin i miast na prawach powiatu w zakresie podatku od nieruchomości a wspieranie przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny*, Studia BAS nr 1(37) 2014, s. 86.

[3] D. Goślicki, P. Grzybowski, *O kontrowersjach wokół zaokrąglania opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi*, FK 2013, nr 11, s. 33-38.

[4] Zob. H. Kmieciak, *Dochodzenie podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego*, Rozprawa doktorska napisana pod kierunkiem naukowym dr hab. Bogumiła Pahl, prof. UWM w Olsztynie, publ. http://bip.bios.uwm.edu.pl/files/rozprawa%20doktorska%20Hanna%20Kmieciak.pdf

[5] Zob. szerz. Z. Ofiarski, *System (zbiór) podatków samorządowych – wstępne propozycje uporządkowania*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, vol. L.1./2016, s. 266 i n.

[6] Ibidem, s. 266.

a. stanowią wyłącznie źródło dochodów budżetu lokalnej JST;
b. ich zapłata następuje bezpośrednio na rachunek bankowy prowadzony dla obsługi budżetu JST;
c. w ich zakresie organom JST przysługują instrumenty władztwa podatkowego
d. w stosunku do nich organy wyposażone są w instrumenty załatwiania spraw podatkowych.

Z tej perspektywy podatkami i opłatami lokalnymi w ujęciu wąskim będą tylko takie, które pobierane są bezpośrednio przez i na rzecz JST (przy wykorzystaniu zarówno kompetencji do określonego ich kształtowania jak również prowadzenia postępowań zmierzających do ich poboru). Nie będą zatem w prezentowanym ujęciu podatkami i opłatami lokalnymi stanowiące dochody JST udziały w PIT oraz CIT; podatek od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych, podatek dochodowy pobierany w formie karty podatkowej (mimo że w oparciu o kryterium dochodowe będzie można nazwać je podatkami samorządowymi).

Podatkami i opłatami lokalnymi będą natomiast wszystkie daniny wskazane w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, a także podatek leśny, rolny, opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi. We wszystkich tych daninach właściwy organ wykonawczy (wójt, burmistrz, prezydent) piastuje bowiem rolę organu podatkowego, a także wszystkie z nich zasilają lokalne budżety.

Przedstawiona powyżej koncepcja postrzegania konstytucyjnego pojęcia podatków i opłat lokalnych koresponduje z przekonaniem o konieczności zagwarantowania spójności rozwiązań konstytucyjnych z postanowieniami Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego. L. Etel postuluje, aby zawarte w Konstytucji RP pojęcie podatków i opłat lokalnych postrzegać w kontekście art. 9 EKSL, zgodnie z którym „część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać"[7].

Podsumowując: zawarte w Konstytucji RP pojęcie podatków i opłat lokalnych jest tożsame z pojęciem podatków i opłat lokalnych w prezentowanym powyżej ujęciu wąskim. Podatkami i opłatami lokalnymi, o których mowa w art. 168 Konstytucji RP będą zatem tylko takie daniny, które po pierwsze zasilają budżet JST i po drugie w określonym zakresie mogą być zagospodarowywane przez organy lokalne (kształtowane co do określonych ich elementów konstrukcyjnych, jak również dochodzone w stosownym trybie). Pojęcie to zatem określać można jako nieskonkretyzowane, aczkolwiek o zakreślonych granicach. Innymi słowy nie istnieje zamknięty konstytucyjny katalog podatków i opłat lokalnych. O charakterze

[7] L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004 r., s. 43.

danej opłaty, czy podatku jako lokalnego decyduje wyłącznie ustawodawca w zakresie, w jakim postanowi o uczynieniu właściwej JST beneficjentem dochodu z jej tytułu, określi jej organ jako właściwy do jej poboru oraz określonego ukształtowania. Z tego punktu widzenia na mocy obecnie obowiązującego porządku prawnego podatkami i opłatami lokalnymi będą przede wszystkim te podatki i opłaty, dla których organem właściwym jest wójt, burmistrz, prezydent miasta (współcześnie mimo szerokiego konstytucyjnego umocowania wyłącznie gmina została przez ustawodawcę wyposażona we własne podatki i opłaty lokalne). Zważając na powyższe, ilekroć w Ekspertyzie Autorzy będą posługiwali się pojęciem podatków i opłat lokalnych, będzie dotyczyło to podatków i opłat pobieranych (na własny rachunek) oraz współtworzonych przez gminy.

Charakteryzowane pojęcie podatków i opłat lokalnych wymaga również wyjaśnienia pod kątem różnic identyfikowanych pomiędzy podatkiem i opłatą. W doktrynie wskazuje się, że instytucje podatku i opłaty publicznoprawnej są do siebie zbliżone (obie instytucje są publicznoprawnymi świadczeniami pieniężnymi, mają przymusowy i bezzwrotny charakter)[8]. Jednocześnie, powszechnie zaznaczaną (w istocie jedyną) cechą odróżniającą podatek od opłaty jest nieodpłatny charakter podatku. Cecha ta sprowadza się do przyjęcia, że podatnik uiszczając podatek nie może oczekiwać świadczenia wzajemnego (obecnie obowiązująca definicja podatku zawarta w art. 6 Op wskazuje, że jest to świadczenie nieodpłatne). Takiej cechy wzajemności nie są z kolei pozbawione opłaty publicznoprawne. Jeden z pierwszych podziałów danin publicznoprawnych zaprezentowany już w XIX w. przez K.H. Rau zakładał różnicowanie kategorii podatku i opłaty w oparciu o koncepcję ekwiwalencji[9]. Zgodnie z tą koncepcją opłaty publicznoprawne pobiera się w związku z konkretnymi czynnościami organów państwowych lub samorządowych, bądź też za konkretne usługi. W doktrynie przyjęło się więc nazywać opłatę publicznoprawną indywidulaną zapłatą za zindywidualizowane świadczenie. Przy takim założeniu wyróżnikiem opłaty staje się właśnie jej ekwiwalentność (ponosząc opłatę otrzymujemy indywidualną korzyść). Oczywiście zróżnicowany jest rozmiar oraz charakter tej korzyści. Z tego punktu widzenia charakteryzować można opłaty o klasycznym kształcie (gdzie wysokość opłaty odzwierciedla pełną wartość otrzymywanego świadczenia) oraz opłaty o niepełnej ekwiwalentności. W tym drugim przypadku świadczenie na rzecz państwa lub związku publicznoprawnego przyjmuje w istocie w części postać podatku[10]. Jak wskazuje się w doktrynie zabieg ten (nazywania

[8] B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 38

[9] Zob. szerz. J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna,* Bydgoszcz-Gdańsk 2007

[10] Należy wspomnieć również o takich opłatach, które charakteryzują się brakiem ekwiwalentności, ale ze względu na zbyt wysoką wartość świadczenia, nie zaś na zbyt wysoką wartość opłaty (np. opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi). Bez względu jednak na przyczyny braku ekwiwalentności, opłaty

podatku opłatą) często stosowany jest celem ukrycia rzeczywistego – fiskalnego – charakteru świadczenia[11]. Mimo zatem wielu podobieństw opłaty publicznoprawne nie są tożsame podatkom. Opisana różnica, a więc występująca z założenia po stronie opłat publicznoprawnych ekwiwalentność, sugerować może potencjalnie szerszy zakres władztwa daninowego samorządu. Skoro bowiem opłata odpowiadać ma w swej wartości świadczeniu wykonanemu na rzecz podmiotu zobowiązanego to istnieje uzasadnienie dla większej decyzyjności organów władzy lokalnej (w istocie szerszy zakres władztwa dostrzegalny jest w obecnie obowiązujących opłatach publicznoprawnych – o czym szerzej w dalszych punktach Ekspertyzy). Przemawiać za tym może w szczególności potrzeba zapewnienia JST możliwości adekwatnego i dynamicznego reagowania na zmiany rzeczywistości społeczno-gospodarczej w celu zapewnienia ekwiwalentności opłaty (a tym samym niezakłóconego wykonywania finansowanych opłatą usług publicznych).

Podsumowując, wnioski jakie płyną z analizy konstytucyjnego rozumienia pojęcia podatków i opłat lokalnych, pozwalają problematykę władztwa daninowego, o którym mowa w art. 168 Konstytucji RP, sprowadzać – w świetle obowiązujących obecnie regulacji – wyłącznie do tych podatków i opłat, z których wpływy stanowią w całości źródło dochodów gminy, które jednocześnie władni wymierzać są wójtowie, burmistrzowie i prezydenci miast, i na konstrukcję których organ stanowiący gminy ma choć niewielki wpływ. Ponadto, obecny zakres władztwa gminy determinowany jest przez konstrukcję (rodzaj) lokalnej daniny publicznoprawnej. W tym zakresie opłaty publicznoprawne, ze względu na przypisanie im konstrukcyjnej cechy ekwiwalentności, stanowią (mogą stanowić) przedmiot szerszych kompetencji prawotwórczych rady gminy, aniżeli podatki.

3. Władztwo daninowe gminy – stan obecny

Władztwo daniowe gminy w obecnie funkcjonującym kształcie charakteryzować można z dwóch perspektyw. Po pierwsze – z punktu widzenia ukształtowania podstaw ustrojowych tego władztwa. Po drugie – z punktu widzenia poszczególnych regulacji stanowiących efekt realizacji przez ustawodawcę tego umocowania. W niniejszym punkcie rozważań przedstawiona zostanie druga ze wskazanych perspektyw (analiza w zakresie podstaw konstytucyjnych władztwa daninowego JST przedstawiona zostanie szerzej w pkt 4.3 Ekspertyzy).

---

nieekwiwalentne postrzegać należy jako instrumenty nieadekwatne w stosunku do stanów faktycznych które regulują. Jedną z przyczyn takiego stanu rzeczy niewątpliwie pozostają błędy konstrukcyjne takich opłat.

[11] Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011 s. 115

Jak wskazano w poprzednim punkcie rozważań, katalog danin publicznoprawnych o charakterze lokalnym wyznacza ustawodawca. Również w jego kompetencji leży określenie tych elementów konstrukcji danej daniny, których doprecyzowanie pozostawia się właściwym organom gminy.

Najdalej idącym przejawem obecnego władztwa daninowego gmin jest **możliwość decydowania o zasadności poboru danin na własnym terenie** – dotyczy to opłat lokalnych uregulowanych w upol. Rada gminy „może wprowadzić" opłatę targową, opłatę miejscową, opłatę uzdrowiskową, opłatę reklamową, opłatę od posiadania psów[12].

Pozostając przy władztwie odnoszącym się do kształtowania poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatków i opłat lokalnych, wskazać można generalnie na przysługujący gminom zakres uprawnień. Najefektywniej zakres ten przedstawia się na tle analizy tych elementów konstrukcyjnych poszczególnych podatków i opłat, które przekazane zostały gminom do uregulowania we własnym zakresie (Autorzy zastrzegają, że analiza będzie odnosiła się do najważniejszych danin, w których gmina posiada władztwo podatkowe).

Wśród elementów konstrukcyjnych podatku, które zostały obecnie oddane gminom do uregulowania powszechnie znajdują się **stawki podatkowe**. Ten element konstrukcyjny podatku/opłaty w sposób bezpośredni rzutuje na wysokość podatku (a więc wprost odpowiada treści art. 168 Konstytucji RP). W doktrynie wskazuje się, że stawka stanowi odzwierciedlenie stosunku, jaki zachodzi pomiędzy wysokością podstawy opodatkowania, a kwotą podatku. Bez względu na formę oraz rodzaj stawek (procentowe, kwotowe) właściwy organ gminy posiada kompetencje do ich stosownego regulowania. Odmienny jest jednak zakres tej regulacji.

W przepisach upol ustawodawca zakreśla górną granicę stawki dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania objętych podatkiem od nieruchomości. W art. 5 ustawy wskazuje, że *„Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: (...)"*. Podobna regulacja znajduje odzwierciedlenie w regulowanym upol podatku od środków transportowych. Przy tej daninie uwagę zwrócić należy jednak na jednoczesność wyznaczenia w ustawie górnej jak i dolnej granicy stawki podatkowej (zob. art. 10 ust. 1 upol). Podobnie jak w przypadku podatku od nieruchomości upol stanowi podstawę do wyznaczenia górnych granic uregulowanych w tej ustawie opłat lokalnych. W ramach art. 19 upol ustawodawca

[12] Zob. art. 15 ust. 1, art. 17 ust. 1, ust. 1a, art. 17a ust. 1, art. 18a ust. 1 upol.

wyznacza górne granice stawek opłaty targowej, miejscowej (uzdrowiskowej), od posiadania psów oraz reklamowej.

Podobnie zakres władztwa podatkowego gminy w zakresie stawek objawia się na gruncie dwóch innych ustaw przedmiotowo kształtujących podatki lokalne. W ustawie upl oraz upr ustawodawca określając stawki podatku leśnego i rolnego odwołuje się do obiektywnej wartości (tj. właściwej części odpowiednio w podatku leśnym - średniej ceny sprzedaży drewna, a w przypadku podatku rolnego - średniej ceny skupu żyta). W obu ustawach ustawodawca determinując maksymalną wysokość podatku, pozwala jednocześnie organom stanowiącym na obniżenie na potrzeby kalkulacji podatku wartości odpowiednio średniej ceny skupu drewna oraz żyta. W istocie zatem podobnie jak w przypadku podatku od nieruchomości ostatecznie o wysokości podatku w danym roku dla danej gminy decyduje jej organ stanowiący.

Podział zaangażowania przy kreowaniu stawek podatków i opłat lokalnych (jeżeli występuje) przebiega zwykle według określonego schematu. Ustawodawca wyznacza pewien pułap wartości, organ stanowiący gminy natomiast wartości te może ustalać w wyznaczonych granicach. Co istotne wskazywane przez ustawodawcę wartości stawek maksymalnych mają charakter dynamiczny tj. pozostają uzależnione od występującej w danym roku sytuacji społeczno-gospodarczej. Dla przykładu w art. 20 upol ustawodawca wskazał, że *Górne granice stawek kwotowych określone w art. 5 ust. 1, art. 10 ust. 1 i art. 19 pkt 1,* (stawki podatku od nieruchomości od środków transportowych oraz opłat lokalnych - przypis Autorzy) *obowiązujące w danym roku podatkowym ulegają corocznie zmianie na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego.* Wskazany w przepisie wskaźnik cen ustalany jest w oparciu o dane o charakterze obiektywnym tj. na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski". Podobnie sytuacja kształtuje się w podatku leśnym oraz rolnym. Średnią cenę sprzedaży drewna oraz żyta ustala się na podstawie stosownych komunikatów Prezesa GUS.

Prowadząc dalsze rozważania nad zagadnieniem władztwa podatkowego gminy w zakresie stawek podatkowych podatków i opłat lokalnych, omówić należy występujące w ustawach upoważnienie do **różnicowania** ich wysokości. W zakresie podatku od nieruchomości upoważnienie takie zostało zawarte w treści art. 5 upol. Zgodnie z jego treścią rada gminy przy ustalaniu wysokości stawek dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania może różnicować ich poziom

w zależności od określonych okoliczności. Przykładowe z tych okoliczności ustawodawca wskazuje odrębnie dla gruntów, budynków i budowli. W przypadku gruntów stawki mogą być różnicowane przy uwzględnieniu w szczególności lokalizacji, rodzaju prowadzonej działalności, rodzaju zabudowy, przeznaczenia i sposobu wykorzystywania gruntu. W przypadku budynków jest to w szczególności lokalizacja, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków. W przypadku natomiast budowli stawka dla poszczególnych jej rodzajów może być różnicowana w szczególności ze względu na rodzaj prowadzonej działalności. Co istotne podane przez ustawodawcę okoliczności uzasadniające nierówność stawek stanowią jedynie przykładowy katalog otwarty (rada gminy ma zatem dowolność w doborze przyczyn różnicowania stawek). W istocie tożsamą regulacją ustawodawca posługuje się w przypadku podatku od środków transportowych (zob. art. 10 ust. 2 upol) oraz w przypadku opłaty reklamowej (art. 19 pkt 4 upol). Organy stanowiące gminy nie zostały umocowane do różnicowania stawek w przypadku pozostałych opłat lokalnych uregulowanych w upol, jak również w przypadku podatku rolnego oraz leśnego.

Kolejnym elementem konstrukcyjnym omawianego rodzaju daniny publicznoprawnej (podatków i opłat lokalnych) do kształtowania którego w ramach ustawowego upoważnienia umocowane zostały organy stanowiące gminy, pozostaje podstawa opodatkowania. Podstawa opodatkowania wespół z omówioną już stawką stanowi w przypadku większości omawianych danin element odpowiadający za wysokość zobowiązania podatkowego. Mimo to możliwość dostosowania podstawy opodatkowania do specyfiki lokalnych warunków nie występuje w ustawach podatkowych (wprowadzających podatki i opłaty lokalne) powszechnie. Dla przykładu, możliwość ingerowania w podstawę opodatkowania występuje w podatku rolnym. Ustawodawca umożliwia radzie gminy możliwość przypisania konkretnego gruntu (użytku rolnego) do okręgu podatkowego. Mocą art. 4 ust. 4 i ust. 5 upr ustalono 4 okręgi podatkowe, do których zaliczono gminy oraz miasta w zależności od warunków ekonomicznych i produkcyjno-klimatycznych. Na podstawie ww. przypisania gruntów do okręgów podatkowych ustala się ilość hektarów przeliczeniowych (a więc podstawę opodatkowania gospodarstwa rolnego). Władztwo gminy w zakresie podstawy opodatkowania podatkiem rolnym wyraża się w możliwości zakwalifikowania gruntu do innego niż ustawowy okręgu podatkowego (w istocie więc gmina może korygować – zwiększać i zmniejszać – wysokość podstawy opodatkowania gospodarstw rolnych). Stanowi o tym art. 5 ust. 3 upr, z treści którego należy wywodzić, że ingerencja rady gminy obwarowana jest pewnymi warunkami (musi być uzasadniona określonymi przesłankami oraz nie może spowodować obniżenia podstawy opodatkowania o wskazaną w ustawie wartość). Podobnego mechanizmu

korekty podstawy opodatkowania nie zna ustawa o podatkach i opłatach lokalnych (ani w zakresie podatku od nieruchomości i środków transportowych ani w zakresie uregulowanych nią opłat). Regulacji o takim charakterze próżno szukać także w ustawie odnoszącej się do podatku leśnego.

Pewnym podobieństwem co do idei **kształtowania podstawy opodatkowania** charakteryzuje się ustawa ucpg. Konstruując opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi ustawodawca przewidział, że jej wysokość będzie wynikiem iloczynu dwóch wartości tj. stawki oraz jednej z wartości określonych art. 6j ust. 1 (liczby mieszkańców zamieszkujących daną nieruchomość, ilości zużytej wody z danej nieruchomości, powierzchni użytkowej lokalu mieszkalnego) oraz ust. 2 (gospodarstwo domowe). Ustawa ww. wartości nie nazywa wprost podstawą kalkulacji jednak z konstrukcji opłaty wnioskować należy, że wymienione wartości pełnią właściwą jej funkcję (jej pomnożenie przez stawkę pozwala otrzymać wysokość opłaty). Wyraz władztwa podatkowego w kształtowaniu podstawy wymiaru opłaty przejawia się upoważnieniem rady gminy do wyboru jednej z przewidzianych ustawowo metod. Podstawę tego wyboru stanowi art. 6k ust. 1 pkt 1 ucpg. Co istotne w ramach jednej z przewidzianych ustawowo metod rada gminy zyskuje również kompetencje do określenia sposobu pomiaru zużytej na nieruchomości ilości wody celem ustalenia wysokości opłaty. Z powyższego wynika, że w ramach opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi rada gminy posiada kompetencję do pośredniego kształtowania podstawy opodatkowania.

Obok stawki i podstawy opodatkowania, elementem konstrukcyjnym dość często powierzanym do uregulowania organom stanowiącym gminy pozostają **zwolnienia**. Zwolnienie jako element konstrukcyjny niezbędny do zapewnienia powszechności i równości opodatkowania[13], w znacznej części stanowi materię ustawy. Tak dzieje się zarówno w ramach upol jak również upl i upr, a także ucpg. Zwolnienia ustawowe posiadają dwojakiego rodzaju charakter. Ustawodawca rezygnuje bowiem w sposób trwały z opodatkowania albo ze względu na pewne szczególne cechy przedmiotu opodatkowania albo też ze względu na pewne cechy podmiotu podatnika (mowa w tym zakresie o zwolnieniach odpowiednio przedmiotowych oraz podmiotowych). W doktrynie wskazuje się również na występowanie ustawowych zwolnień o charakterze mieszanym[14] (tzw. podmiotowo-

[13] Zwolnienia stanowią bowiem uzasadniony wyłom od określonego w sposób ogólny obowiązku podatkowego. Z jednej strony umożliwiają określenie obowiązku podatkowego w sposób obejmujący szeroki krąg adresatów, czy przedmiotów opodatkowania, a z drugiej strony zapewniają możliwość uwzględnienia tych – w założeniu wąskich kategorii podmiotowych i przedmiotowych – które z różnych względów z obowiązku podatkowego powinny zostać wyłączone.

[14] B. Pahl, *Zasady opodatkowania żłobków i klubów dziecięcych*, PPLiFS 2019, nr 3, s. 12-16.

przedmiotowych; dla przykładu zob. art. 7 ust. 2 pkt 2a upol). W ramach upoważnień ustawowych ustawodawca dostrzega konieczność przekazania gminom do uregulowania zwolnień innych aniżeli ustawowe (zob. art. 7 ust. 3 oraz art. 12 ust. 4 upol; art. 13e upr; art. 7 ust. 3 upl). Ogranicza jednak takie upoważnienia wyłącznie do zwolnień przedmiotowych. W efekcie wszelkie próby konstruowania przez organy stanowiące gmin zwolnień mieszanych lub czysto podmiotowych kwestionowane są przez organy nadzoru[15].

Przy okazji zwolnień omówić należy również instytucje **ulg podatkowych**. W doktrynie wskazuje się bowiem, że istnieją różnice pomiędzy ulgą a zwolnieniem. Za W. Nykielem wskazać należy, że zwolnienie jest wyrazem definitywnej i całkowitej rezygnacji ustawodawcy z opodatkowania określonego stanu faktycznego (dotyczy zatem przedmiotu lub podmiotu)[16]. Ulga natomiast stanowi jedynie korektę podatku lub jego określonego elementu konstrukcyjnego (podstawy opodatkowania lub stawki podatkowej). Odróżnienie zwolnień od ulg widoczne jest również w ramach ustawowych upoważnień do realizacji władztwa podatkowego gmin. W art. 13e upr przewiduje się upoważnienie dla wprowadzania innych zwolnień i ulg przedmiotowych, czego próżno szukać w upol oraz upl (gdzie upoważnienie obejmuje tylko zwolnienia). Na potwierdzenie powyższych twierdzeń wskazać można liczne orzeczenia organów nadzoru, które kwestionują wprowadzenie np. w podatku od nieruchomości ulgi podatkowej z powołaniem się na ustawowe upoważnienie do wprowadzenia zwolnień[17]. Władztwo gminy w zakresie omawianego elementu konstrukcyjnego (ulgi) przejawia się w podatku rolnym w dwóch aspektach. Po pierwsze w ramach wspomnianej już możliwości wprowadzania ulg innych aniżeli przewidziane w ustawie (art. 13e), po drugie w zakresie w jakim ustawodawca pozwala gminom doprecyzować ulgi w ustawie już uregulowane (art. 12 ust. 9).

Pozostałe elementy konstrukcyjne podatku nie zostały objęte władztwem daninowym gmin. Przyczyn tego stanu rzeczy należy poszukiwać przed wszystkim w braku bezpośredniego oddziaływania podmiotu i przedmiotu na wysokość podatku (o której mowa w art. 168 Konstytucji RP).

Podsumowując, analiza obecnie obowiązującego stanu prawnego (ustaw dotyczących podatków i opłat lokalnych), pozwala sformułować następujące wnioski. Brak jest normatywnie określonych przesłanek (okoliczności), dla których (z racji których) ustawodawca w poszczególnych podatkach i opłatach odmiennie kształtuje zakres upoważnień dla organów stanowiących gmin, tzn. nie przyznaje

[15] Zob. np. Uchwała KRIO w Katowicach z 4.12.2012 r., 281/XXIX/2012, LEX nr 1246975.
[16] W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku,* Warszawa 2002.
[17] Zob. np. uchwała nr 23.250.2018 Kolegium RIO w Warszawie z dnia 18 grudnia 2018 r.

gminom równie szerokich uprawnień w zakresie danin o zbliżonej konstrukcji prawnej. O ile pewną prawidłowością jest szerszy zakres władztwa w zakresie kształtowania opłat lokalnych (co uzasadniane może być, jak już wspomniano w poprzednim punkcie Ekspertyzy cechą ekwiwalentności opłat) to bez uzasadnienia pozostaje różnicowanie tego władztwa w ramach tej samej kategorii danin publicznoprawnych (odpowiednio podatków i opłat). Oczywistym jest, że znaczenie może mieć w określonych przypadkach charakterystyka danego podatku (opłaty), w tym jego zakres podmiotowy i przedmiotowy oraz wpływ na budżet gminy, czy zaszłości historyczne. Jako istotny w omawianym zakresie należy traktować także pogląd wyrażany w doktrynie: L. Etel wskazuje, że obecnie obowiązujący system powstał już w czasie funkcjonowania rad narodowych i nie przystaje do aktualnej rzeczywistości. Twierdzenie to potwierdza pośrednio wnioski wyprowadzone z powyższej analizy. Skoro bowiem obecny stan regulacji pozostaje niejako rezultatem braku dostosowania przepisów do bieżącej sytuacji (w tym w szczególności ustrojowej pozycji samorządu), to zakładać należy, że aktualne różnicowanie w zakresie władztwa daninowego gmin **nie jest motywowane jakimikolwiek szczególnymi względami (jest przypadkowe, nie uwzględnia istoty samorządności, nie uwzględnia w należyty sposób różnic jakie zachodzą pomiędzy podatkami i opłatami)**. Idąc dalej należy wnioskować, że uprawnionym jest postulowanie, aby zakres władztwa daninowego gmin (i szerzej – JST) został określony w sposób jednolity oraz możliwie szeroki. Zabieg ten wydaje się możliwy, skoro bowiem w części opłat i podatków możliwym jest wprowadzenie pewnych upoważnień to możliwym jest również ich aplikowanie w każdym podatku i każdej opłacie o charakterze lokalnym. Zdaniem Autorów ewentualne kwestie charakterystyki danego podatku lub opłaty, a także lokalnych uwarunkowań mogłyby zostać uwzględnione przy wykorzystaniu władztwa gmin. Szczegółowe rozwiązania oraz możliwości zaprezentowane zostaną w dalszej części Ekspertyzy (pkt. 4.4.3.).

4. Władztwo daninowe JST – możliwości zmian w świetle Konstytucji RP

Zdaniem autorów Ekspertyzy określenie w jaki sposób władztwo daninowe JST może zostać w świetle Konstytucji RP ukształtowane (jaki jest stan postulowany w tym zakresie) wymaga zaakcentowania ustrojowej roli samorządu terytorialnego. Dopiero w takim kontekście należy ustalać, jak postrzegana jest zasada wyłączności ustawy w zakresie stanowienia podatków (art. 217 Konstytucji RP), i jak powinna ona być stosowana w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych (art. 168 Konstytucji RP).

4.1. Kontekst interpretacyjny wykładni art. 168 i art. 217 Konstytucji RP wyznaczony statusem ustrojowym jednostek samorządu terytorialnego

Relacja między art. 168 Konstytucji RP a art. 217 Konstytucji RP nie została jednoznacznie zdefiniowana przez ustrojodawcę i jest przedmiotem różnych zapatrywań w doktrynie i judykaturze.

Dokonując analizy prawnej ww. relacji konieczne jest uwzględnienie dyrektyw wykładni systemowej, w myśl których przepisy prawne należy interpretować biorąc pod uwagę akt normatywny (jako całość), w którym są one zamieszczone oraz ich miejsce w systematyce wewnętrznej tego aktu, tak jak i w systematyce zewnętrznej aktu. Dyrektywy te nakazują zatem uwzględniać okoliczność, że przepisy prawne zajmują określone miejsce w akcie normatywnym, pozostając w wielu skomplikowanych relacjach z innymi przepisami i że wykładnia określonych przepisów nie może tego ignorować, lecz powinna nadawać znaczenie przepisom w oparciu o ich interpretację z punktu widzenia całego aktu prawnego, w którym zostały one zamieszczone, zakładając że ustawodawca jest racjonalny i że tworząc zespół przepisów przyświecała mu pewna określona intencja, odzwierciedlona także w ich wzajemnej korelacji[18]. Co więcej, interpretacja ta musi uwzględniać miejsce danego aktu w systemie prawa wyznaczone relacjami hierarchii norm prawnych i dynamiką ich zmian. W stosunku do Konstytucji RP, która jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej (art. 8 ust. 1), dyrektywy systemowe zewnętrzne nakazują uwzględnić przy jej interpretacji kontekst aksjologiczny w postaci norm i zasad prawa międzynarodowego, uznanych za wspólne współczesnym państwom demokratycznym. W odniesieniu do uregulowań dotyczących samorządu terytorialnego, rolę taką spełniać będą przede wszystkim standardy samorządności lokalnej wyrażone w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego – ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską **bez zastrzeżeń** jeszcze przed uchwaleniem Konstytucji RP w 1993 r. Postanowienia obecnie obowiązującej Konstytucji RP dotyczące samorządu terytorialnego stanowią bowiem w dużej mierze realizację wyrażonego w EKSL zobowiązania do uregulowania w miarę możliwości na poziomie ustawy zasadniczej podstawowych gwarancji samorządności lokalnej (art. 2 EKSL).

Przepis art. 168 Konstytucji RP traktujący o władztwie daninowym gmin i przepis art. 217 Konstytucji RP traktujący o kompetencjach ustawodawcy w sferze danin publicznych ujmować trzeba w konsekwencji z perspektywy przepisów Konstytucji RP i EKSL określających pozycję ustrojową jednostek samorządu terytorialnego i jej relację do pozycji innych struktur władzy publicznej.

[18] Por. np. por. L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Toruń 2002, s. 198.

W literaturze przedmiotu wskazano, że sposób wyposażenia gminy w środki finansowe niezbędne do zapewnienia wykonania przez nią powierzonych jej zadań – a tym sposobem może być m.in. przyznanie JST władztwa daninowego - wiąże się bowiem ściśle z szerszym zagadnieniem ustrojowym stosunku państwa do samorządu terytorialnego – tj. postrzegania samorządu przedmiotowo jako biernego wykonawcy zadań publicznych lub podmiotowo jako aktywnego uczestnika systemu demokratycznego[19].

Konstytucja RP uchwalona po transformacji ustrojowej poświęca samorządowi terytorialnemu wyjątkowo wiele miejsca. Świadczy to niewątpliwie o ustrojowej legitymacji jego działalności oraz o celowo nadanej mu przez ustrojodawcę wysokiej randze w systemie władz publicznych państwa polskiego. W toku prac nad Konstytucją RP, niemal od samego ich początku, akcentowano nie tylko konieczność uregulowania podstaw organizacji i funkcjonowania samorządu terytorialnego w ramach odrębnego rozdziału ustawy zasadniczej, ale również zamieszczenie gwarancji ogólnych w zakresie samorządu terytorialnego już w rozdziale I Konstytucji RP, tak by nadać im rangę zasad ustrojowych o podstawowym znaczeniu dla organizacji całej wspólnoty państwowej[20].

Przepisy art. 168 Konstytucji RP i art. 217 Konstytucji RP jako regulacje zamieszczone w postanowieniach szczegółowych ustawy zasadniczej, a dotyczące określonej sfery działalności władzy publicznej, jaką stanowi władztwo daninowe, muszą być niewątpliwie ujmowane z perspektywy ww. zasad ustrojowych jako przewodnich idei ustawy zasadniczej - wyrażających podstawowe wartości, w oparciu o które ma być konstruowany cały ustrój państwa polskiego.

Ww. ujęcie jest powszechne w doktrynie, w której podnosi się, że z systematyki ustawy zasadniczej wynika wyraźnie, że art. 168 Konstytucji RP stanowi pewnego rodzaju uszczegółowienie ogólniejszych zasad dotyczących funkcjonowania samorządu, w szczególności emanację postulatu o samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego[21]. Właściwe odtworzenie zakresu art. 168 Konstytucji RP i jego relacji do zakresu art. 217 Konstytucji RP wymaga tym samym nie tylko zabiegów wykładni językowej mających za przedmiot wskazane regulacje konstytucyjne, ale również sięgnięcia do przyjętych na gruncie ustawy zasadniczej założeń ustrojowych samorządności jako takiej.

---

[19] H. Litwińczuk, *Władztwo lokalne w sferze podatkowej*. Finanse 1985, nr 9, s. 102 – za: P. Mańczyk, *Władztwo finansowe jednostek samorządu terytorialnego w kontekście uprawnień gminy*, Ekonomiczne Problemy Usług nr 4/2018 (133), t. 1, s. 212.

[20] Zob. szerzej na temat postanowień i rozdziału Konstytucji RP, ich szczególnej roli w doktrynie i orzecznictwie: K. Complak, *Normy pierwszego rozdziału Konstytucji RP*, Wrocław 2007.

[21] Zob. np. R. Dowgier, M. Popławski, *Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach*,Białystok 2009, s. 12.

Gwarancje samorządności wspólnot mieszkańców można wyprowadzić już z otwierającej Konstytucję RP preambuły, w której ustrojodawca wyraźnie podkreślił, że organizacja i funkcjonowanie państwa polskiego opierać powinny się na zasadzie pomocniczości. Zasadę pomocniczości wymieniono w tym kontekście **na równi** z innymi fundamentami ustroju państwa, jakie stanowią poszanowanie wolności i sprawiedliwości, współdziałanie władz oraz dialog społeczny[22].

Mimo, że w tekście Konstytucji RP nie rozwinięto treści zasady pomocniczości, to w doktrynie prawa konstytucyjnego dominuje pogląd o jej normatywnym charakterze[23]. Wskazuje się w niej, że zasada pomocniczości wespół z innymi zasadami podstawowymi konstytuuje ideę demokratycznego państwa prawnego[24].

Zasada pomocniczości jest zasadą złożoną wyznaczającą pryncypia organizacji relacji na linii państwo – obywatele w zakresie realizacji zadań publicznych na wielu płaszczyznach. W najogólniejszym ujęciu, zasada pomocniczości oznacza, że każdy szczebel władzy powinien realizować te zadania, które nie mogą być skutecznie zrealizowane przez szczebel niższy lub same jednostki działające w ramach społeczeństwa obywatelskiego. W wyroku z dnia 8 maja 2002 r., sygn. akt K 29/00, Trybunał Konstytucyjny stwierdził jednoznacznie, że zasada pomocniczości stanowi: „*konstytucyjną dyrektywę w określaniu zadań i kompetencji władz publicznych oraz w rozdzielaniu zadań pomiędzy nie w ogóle*". W doktrynie podkreślono, że realizacja zasady pomocniczości sprzyjać ma **możliwie pełnemu w danym momencie dziejowym** rozwojowi społeczeństwa obywatelskiego i zapobiegać przejawom autorytarności aparatu państwowego[25]. Pomocniczość sprzyjać ma podejmowaniu decyzji w sferach publicznych przez samych obywateli lub najbliższych im reprezentantów. W tym kontekście zwraca się uwagę na to, że aparat państwowy wcielając stopniowo w życie zasadę pomocniczości musi dobrowolnie rezygnować z rozszerzania zakresu swojej właściwości, co jest naturalną skłonnością każdej administracji państwowej[26].

Zasada pomocniczości obliguje zatem państwo **do ciągłego i postępującego** umacniania uprawnień nie tylko obywateli, ale i ich wspólnot, w ramach których obywatele realizują swe prawa podstawowe[27]. Jest ona wyrazem poszanowania podmiotowości, godności samej jednostki, nakazując władzom państwowym

---

[22] E. Popowska, *Zasada pomocniczości (subsydiarności),* [w:] W. Sokolewicz, *Zasady podstawowe Polskiej Konstytucji,* Warszawa 1998, s. 196.
[23] *Tamże,* s. 198.
[24] Por. K. M. Ziemski, *Podstawowe zasady funkcjonowania samorządu w świetle Konstytucji oraz Europejskiej Karty Samorządu lokalnego – próba oceny,* [w:] K. M. Ziemski (red.), L. Staniszewska (red.), *Ograniczenia samodzielności prawnej jednostek samorządu terytorialnego. Ocena 30 lat funkcjonowania samorządu terytorialnego,* Poznań 2022, s. 20.
[25] E. Popowska, *Zasada pomocniczości...,*s. 201.
[26] *Tamże,* s. 202.
[27] Por. K. M. Ziemski, *Podstawowe zasady funkcjonowania ....,* s. 15-16.

dopuszczanie jej – pośrednio lub bezpośrednio – do współrządzenia, tak by zapewnić jednostkom i ich wspólnotom możliwość załatwiania jak największego zakresu ich potrzeb w sposób samodzielny[28].

Przyjęte już w preambule zasady organizacji podziału zadań publicznych pomiędzy państwo, obywateli i ich reprezentacje stanowią zapowiedź podjęcia przez ustrojodawcę rozwiązań szczegółowych zmierzających do urzeczywistnienia postanowień EKSL tj. zapewnienia warunków do rozwoju samorządu terytorialnego - samorządu nie jakiegokolwiek, lecz realnego tj. dysponującego zadaniami i zdolnego do ich wykonywania (art. 3 ust. 1 EKSL)[29].

Najsilniejszym przejawem zasady pomocniczości w sferze władztwa daninowego jest niewątpliwie przewidziana ustawowo instytucja samoopodatkowania się mieszkańców wspólnoty samorządowej, w ramach której decydują oni o dobrowolnym obciążeniu siebie samych ciężarami publicznymi. Zagwarantowanie natomiast już na poziomie konstytucyjnym władztwa daninowego jednostek samorządu terytorialnego (art. 168 Konstytucji RP) świadczy o uznaniu przez ustrojodawcę, że społeczność wspólnot lokalnych może – uwzględniając własne interesy i uwarunkowania, w jakich funkcjonuje – samodzielnie decydować – tj. bez ingerencji władz wyższego szczebla, choć w granicach prawem określonych - o obciążeniach podatkami i opłatami związanymi z zapewnieniem odpowiedniego funkcjonowania tej społeczności, a tym samym bezpośrednio wpływającymi na jakość życia jej członków.

Zasada pomocniczości wyrażona w preambule Konstytucji RP jest ustrojowo konkretyzowana w odniesieniu do samorządu terytorialnego dodatkowo przez zasadę decentralizacji i zasadę samorządności terytorialnej[30].

Zasada, w myśl której ustrój terytorialny Rzeczypospolitej Polskiej zapewnia decentralizację władzy publicznej, została sformułowana wprost w art. 15 ust. 1 Konstytucji RP, zasada funkcjonowania samorządu terytorialnego w strukturach zdecentralizowanej władzy publicznej natomiast w art. 16 ust. 2 ustawy zasadniczej.

Ww. normy konstytucyjne stanowią, że ustrój terytorialny Rzeczypospolitej Polskiej zapewnia decentralizację władzy publicznej (art. 15 ust. 1), a ogół mieszkańców jednostek zasadniczego podziału terytorialnego stanowi z mocy prawa wspólnotę samorządową (16 ust. 1), która w ramach samorządu uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej, a przysługującą jej w granicach ustaw istotną

[28] Por. tamże, s. 21.
[29] Por. tamże;
[30] Wyrok TK z dnia 7 grudnia 2005 r., sygn. akt Kp 3/05, OTK ZU 2002, seria A, nr 3, poz. 30, s. 5.

część zadań publicznych wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność (art. 16 ust. 2).

Łączne ujęcie zacytowanych norm konstytucyjnych pozwala na przyjęcie, że samorząd terytorialny stanowić ma w państwie polskim podstawowe (choć nie jedyne) ogniwo zdecentralizowanej administracji publicznej.

Jednostki samorządu terytorialnego zostały wprost w Konstytucji RP **zakwalifikowane jako podmioty, którym w ramach decentralizacji ma zostać powierzona przez ustawodawcę władza publiczna (art. 15 ust. 1) – tj. kompetencje niezbędne do realizacji powierzanej im istotnej części zadań publicznych (art. 16 ust. 2)** - którą mają **wykonywać samodzielnie** - w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność tj. niezależnie od innych podmiotów władzy publicznej.

Samorząd otrzymuje zatem władztwo od państwa, ale wykonuje je już nie w imieniu powierzającego, lecz swoim własnym - biorąc za nie odpowiedzialność. Co więcej, samorząd ma wykonywać zadania samodzielnie – bez poleceń i instrukcji, kierując się własną wolą, w granicach swobody wyznaczonej przepisami prawa. Państwo bierze natomiast na siebie odpowiedzialność za zgodność z prawem działań samorządu – poprzez nadzór, oraz za funkcjonalność samorządu – poprzez stworzenie przepisów zapewniających należną mu swobodę działania i warunki, w tym finansowe, jego działalności.

Samorząd ma być zatem nie tylko realizatorem przekazanych mu zadań publicznych, ale przede wszystkim – poprzez wyposażenie w kompetencje władcze realizowane w granicach prawa – **kreatorem polityki ich wykonywania.** Samorząd w ujęciu Konstytucji RP to zatem coś więcej niż miejscowy aparat administracyjny, to akceptowane przez ustrój, upodmiotowione wspólnoty ludzi zamieszkujących określone terytorium właściwe do twórczego zawiadywania własnymi sprawami.

W orzecznictwie Trybunału podkreśla się, że z Konstytucji RP wynika, że zasady decentralizacji władzy publicznej oraz uczestniczenia przez samorząd w wykonywaniu istotnej części zadań publicznych - to zasady organizacji i ustroju **całego państwa**, a nie tylko samego samorządu terytorialnego[31]. Równocześnie akcentuje się, że im większy będzie zakres przekazanych zadań i kompetencji przez państwo na rzecz samorządu terytorialnego, tym lepiej będzie zrealizowana w polskim porządku prawnym idea decentralizacji państwa[32].

[31] Wyrok TK z dnia 7 grudnia 2005 r., sygn. akt Kp 3/05, OTK-A 2005, Nr 11, poz. 131.
[32] Wyrok TK z dnia 3 listopada 2006 r., sygn. akt K 31/06, OTK-A 2006, Nr 9, poz. 135.

Trybunał wielokrotnie podkreślał również, że z art. 16 ust. 2 Konstytucji RP wynika zobowiązanie ustawodawcy zwykłego do stworzenia prawnych warunków **realnego** uczestnictwa samorządu terytorialnego w wykonywaniu istotnej części zadań publicznych[33]. Innymi słowy, Sąd konstytucyjny uznał, że przypisanie samorządowi zadań publicznych bez wyposażenia go w instrumenty prawne i finansowe służące ich realizacji nie spełnia wymogów konstytucyjnej zasady decentralizacji. W tym kontekście, aktualne pozostaje stanowisko sformułowane przez Trybunał jeszcze przed wejściem w życie Konstytucji RP, w uchwale z dnia 27 września 1994 roku (sygn. akt W.10/93), w której podkreślił on, że z zasady udziału samorządu terytorialnego w sprawowaniu władzy wynika zobowiązanie państwa, a tym samym jego kompetentnych organów, do stworzenia prawnych przesłanek uczestnictwa samorządu terytorialnego w wykonywaniu władzy państwowej[34]. Aspekt ten wyrażono również w Preambule EKSL, gdzie wskazano, że zasady demokracji i decentralizacji państwa mogą być realizowane wyłącznie przy założeniu, że społeczności lokalne nie tylko wyposażono w kompetencje, ale także realne możliwości samodzielnego ich realizowania, a więc wszelkie, niezbędne do tego środki[35].

Proklamowana w art. 16 ust. 2 Konstytucji RP zasada udziału samorządu terytorialnego w sprawowaniu władzy publicznej pozwala na wyprowadzenie szeregu dyrektyw, co do kształtowania podziału zadań i kompetencji pomiędzy samorządem a innymi podmiotami władzy publicznej. Zdaniem J. Korczaka sformułowany w Konstytucji RP nakaz powierzenia samorządowi terytorialnemu „*istotnej części*" zadań publicznych, pozwala przyjąć, że „*samorząd terytorialny odgrywa rolę nie uzupełniającą, ale właśnie istotną (może wręcz dominującą) w wykonywaniu owych zadań*"[36]. Ze spostrzeżeniami tymi koresponduje wyrażone w art. 163 Konstytucji RP domniemanie kompetencji na rzecz samorządu terytorialnego[37], a w ramach zadań przekazanych do właściwości samorządowi domniemanie kompetencji na rzecz gminy jako podstawowej jednostki samorządu terytorialnego (art. 164 ust. 3 Konstytucji RP).

Tym samym, istotą samorządu terytorialnego jest nie tylko przypisanie mu „istotnej" części zadań publicznych, ale również zagwarantowanie mu **rzeczywistej zdolności do ich samodzielnego wykonywania.** Na ten aspekt decentralizacji zwrócił uwagę Trybunał także w wyroku z dnia 7 grudnia 2005 r., sygn. Kp 3/05,

[33] Por. M. Kruszewska-Gagoś, *Podmiotowość publicznoprawna gminy*, Lublin 2009, s. 80.
[34] J. Oniszczuk, *Samorząd terytorialny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2002, s. 29.
[35] K. M. Ziemski, *Podstawowe zasady...*, s. 24.
[36] J. Korczak, *Samorząd terytorialny jako przedmiot regulacji konstytucyjnych,* [w:] pod red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, *Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej. System Prawa Administracyjnego. Tom 2*, Warszawa 2012, s. 199.
[37] Przepis ten stanowi, że samorząd terytorialny wykonuje zadania publiczne nie zastrzeżone przez Konstytucję RP lub ustawy dla organów innych władz publicznych.

w którym wskazał, że **operacyjna zdolność wykonywania przez daną jednostkę zadania publicznego stanowi istotną wartość konstytucyjną**, bez której decentralizacja władzy publicznej traci swoje znaczenie i zaczyna zagrażać ustrojowi demokratycznemu.

Podobnie jak w przypadku zasady pomocniczości, tak w odniesieniu do zasady decentralizacji stanowiącej jej uszczegółowienie, Konstytucja RP ujmuje ją jako **ciągły proces rozwoju państwa**. Uskutecznienie idei decentralizacji zobowiązuje tym samym ustawodawcę **do coraz szerszego przekazywania funkcji władzy publicznej na podmioty zdecentralizowane** wraz z postępującym w świecie rzeczywistym rozwojem społeczno-gospodarczo-ekonomicznym[38].

Ze sprawowaniem istotnej części zadań publicznych w ramach decentralizacji terytorialnej władzy publicznej ustawa zasadnicza wiąże jeszcze jedną, podstawową dla oceny pozycji ustrojowej jednostek samorządu terytorialnego, zasadę, jaką stanowi **zasada samodzielności samorządu** - wyprowadzana z łącznej interpretacji art. 16 ust. 2 i art. 165 ust. 2 Konstytucji RP[39].

Zasadę samodzielności samorządu rozpatrywać należy z punktu widzenia roli, jaką pełnić ma samorząd w zdecentralizowanym państwie, jako gwarant realizacji praw jednostek oraz ich wspólnot i związanej z tym, przedkulturowej, potrzeby samodzielnego zaspakajania własnych potrzeb[40].

W doktrynie prawa konstytucyjnego samodzielność samorządu rozumiana jest przede wszystkim jako jego **niezależność od administracji rządowej**, umożliwiająca jednostkom samorządu terytorialnego (korporacjom komunalnym) realizowanie zadań związanych z zaspokajaniem potrzeb mieszkańców, która znajduje wyraz szczególnie w:

1) powierzeniu samorządowi **wyłączności** w realizowaniu określonych zadań (tzw. zadania własne),

2) nadaniu samorządowi odrębnej struktury organizacyjnej,

3) nadaniu jednostkom samorządu (gminom, powiatom, województwom) osobowości prawnej i przyznaniu im prawa własności lokalnych

---

[38] Zob. szerzej: L. Kieres, *Decentralizacja w ujęciu Konstytucji RP. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego*, ST 2020, Nr 3, s. 65-81.

[39] W. Łączkowski, *Problem samorządu terytorialnego w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] H. Olszewski (red.), B. Popowska (red.), *Gospodarka – Administracja – Samorząd*, Poznań 1997, s. 276.

[40] K. M. Ziemski, Podstawowe zasady..., s. 28.

składników majątku publicznego (mienie komunalne, mienie powiatu i mienie samorządu wojewódzkiego),

4) zapewnieniu samorządowi samodzielności budżetowo-finansowej,

5) ograniczeniu ingerencji władzy centralnej tylko do procedur nadzorczych,

6) zapewnieniu sądowej ochrony praw i interesów podmiotów samorządowych[41].

Istotę samodzielności samorządowej, w odniesieniu do gmin, trafnie ujął A. Agopszowicz wskazując, że *„samodzielność gminy oznacza, iż w granicach wynikających z ustaw nie jest ona podporządkowana czyjejkolwiek woli oraz – że w tych granicach – podejmuje czynności prawne i faktyczne, kierując się własną wolą"*[42].

Samodzielność samorządu oznacza zatem, że organy samorządu podejmują decyzję w ramach przyznanej im konstytucyjnie swobody, bez odgórnych poleceń, zaś nadzór nad samorządem jest ograniczony do kryterium legalności - inne kryteria takie jak gospodarność, czy celowość, nie mogą stanowić podstawy oceny realizacji zadań przez samorząd[43] W analogiczny sposób istotę samodzielności samorządu ujmuje się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w którym samo pojęcie samorządu terytorialnego definiowane jest przez pryzmat przymiotu jego niezależności w stosunku do innych struktur władzy publicznej[44].

Warto wskazać, że odwołanie do zasady samodzielności znalazło się także w art. 4 ust. 2 EKSL, który stanowi, że społeczności lokalne mają – w zakresie określonym prawem – **pełną swobodę działania w każdej sprawie**, która nie jest wyłączona z ich kompetencji lub nie wchodzi w zakres kompetencji innych organów władzy.

Samodzielności jednostek samorządu terytorialnego przyznaje się w doktrynie przymiot publicznego prawa podmiotowego[45]. Powoduje to, że samodzielność jako prawo do samostanowienia jednostki samorządu terytorialnego posiada także ochronę prawną[46].

---

[41] Por. szerzej: L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1999, wyd. IV.

[42] A. Agopszowicz, Z. Gilowska, *Ustawa o gminnym samorządzie terytorialnym. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 50.

[43] Por. M. Kruszewska-Gagoś, *Podmiotowość publicznoprawna gminy*, Lublin 2009, s. 35.

[44] Zob. np. orzeczenie TK z dnia 23 października 1996 r., sygn. akt K 1/96, OTK 1996, nr 5, poz. 38; postanowienie TK z dnia 13 stycznia 1998 r., sygn. akt U 2/97, OTK 1998, nr 1, poz. 4.

[45] R. Marchaj, *Zasada samodzielności, a prawo do prowadzenia współpracy przez jednostki samorządu terytorialnego*, [w] B. Dolnicki (red.), *Formy współdziałania jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012, s. 448 i n.

[46] *Tamże;*

Mając na uwadze wyżej poczynione uwagi, samodzielność samorządu terytorialnego można zdefiniować jako gwarantowaną konstytucyjnie, pewną wyodrębnioną i określoną prawem sferę możliwości działania przez zainteresowane jednostki samorządu terytorialnego. To instrument, który umożliwia im podejmowanie **własnych decyzji** bez uprzedniej ingerencji jakichkolwiek organów państwowych, jednak z możliwością ich weryfikacji *ex post* (za pomocą nadzoru), co wynika z faktu, że są podmiotami administracji zdecentralizowanej[47]. Przy czym, samodzielność samorządu terytorialnego zawsze ma charakter względny, który wyraża się w tym, że jednostki samorządu terytorialnego działają w ramach prawa i są podporządkowane prawu. Tak ograniczony zakres samodzielności jest uzasadniany przede wszystkim koniecznością ochrony samodzielności innych podmiotów, w szczególności wolności obywateli[48].

Podkreślić trzeba – za EKSL – że odmiennie rozpatrywać należy samodzielność samorządu w sferze zadań własnych i zadań zleconych. W art. 4 ust. 1 i 2 EKSL dobitnie podkreślono nie tylko konieczność uznania przez państwo istnienia zadań własnych wspólnot lokalnych, ale także przyznania im w granicach prawa **nieograniczonej swobody ich podejmowania**. *Ergo,* w przypadku zadań własnych samorządu regułą mogącą doznawać ograniczeń ustawowych - w przypadkach uzasadnionych szczególnymi okolicznościami, a tym samym na zasadzie wyjątku (odstępstwa) - **jest zasada pełnej samodzielności ich realizacji**[49]. Reguła ta nie obowiązuje w przypadku zadań zleconych – w odniesieniu do nich swoboda działań samorządu może mieć z założenia ograniczony charakter, choć również i tutaj pożądanym jest pozostawienie samorządom możliwie szerokiej swobody działania, która pozwoli na uwzględnienie przy realizacji także tych zadań lokalnych uwarunkowań i potrzeb[50].

Różnice w zakresie samodzielności samorządu w sferze zadań własnych i zadań zleconych przejawiają się także w obszarze źródeł finansowania zadań – o czym szerzej poniżej – jako że pierwsze finansowane powinny być przede wszystkim z dochodów własnych samorządu, współkreowanych przez sam samorząd, drugie z transferów celowych z budżetu centralnego gwarantujących pełne pokrycie ich kosztów.

Wśród sfer samodzielności jednostek samorządu terytorialnego istotną rolę odgrywa – kluczowa z punktu widzenia prowadzonej analizy - **samodzielność finansowa.** Zgodzić należy się z wyrażanym w doktrynie poglądem, że samodzielność ekonomiczno-finansowa jest fundamentem samodzielności

[47] J. Jagoda, *Granice samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, FK 2014, nr 1-2, s. 14.
[48] *Tamże;*
[49] Zob. szerzej: K. M. Ziemski, *Podstawowe zasady...*, s. 29.
[50] Tamże;

samorządu lokalnego, bez której wszelkie inne formy samodzielności mają charakter iluzoryczny[51]. Pozbawienie samorządu terytorialnego możliwości samodzielnego kreowania polityki finansowej sprawiłoby, że samorząd ów byłby fikcyjny, co niweczyłoby konstytucyjny postulat o silnym społeczeństwie obywatelskim zdolnym do realizacji ważnych z jego punktu widzenia spraw o charakterze lokalnym i odpowiedzialnym za ich realizację[52].

W orzecznictwie TK przyjmuje się, że podstawę prawną do rekonstruowania samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego stanowią art. 167 w zw. z art. 165 ust. 2 Konstytucji RP[53].

Samodzielność finansowa ujmowana jest w orzecznictwie[54] i literaturze[55] jako przysługujące jednostkom samorządu terytorialnego prawo do posiadania wystarczających środków do realizacji zadań publicznych oraz decydowania o ich przeznaczeniu wraz ze skorelowanym z nimi zobowiązaniem państwa do wyposażenia samorządów w wystarczające do realizacji zadań środki, wśród których dominować powinny dochody własne, na których kształt samorząd powinien mieć realny wpływ.

Na pojęcie samodzielności finansowej składa się zatem nie tylko samodzielność wydatkowa, ale – równie ważna, a być może nawet ważniejsza - samodzielność dochodowa, czyli prawo jednostek samorządu terytorialnego do posiadania i kształtowania własnych dochodów.

W uzasadnieniu wyroku z dnia 16 marca 1999 r. Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że „*Jednym z istotnych elementów samodzielności jednostek samorządu terytorialnego jest samodzielność finansowa, tzn. prawo samodzielnego prowadzenia gospodarki finansowej – pobierania dochodów określonych w ustawach (władztwo dochodowe) oraz dysponowania nimi – w granicach określonych przez ustawy – dla realizacji prawnie określonych zadań (władztwo wydatkowe). Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego wymaga zapewnienia im dochodów umożliwiających realizację zadań publicznych przypisanych tym jednostkom*"[56].

---

[51] A. Babczuk, *Kierunki ewolucji samodzielności finansowej samorządu lokalnego w Polsce*, FK 2009, nr 6, s. 8.
[52] P. Mańczyk, *Władztwo finansowe jednostek samorządu terytorialnego w kontekście uprawnień gminy*, Ekonomiczne Problemy Usług nr 4/2018 (133), t. 1, s. 208.
[53] Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2018 r., K 34/16, OTK-A 2019, nr 2.
[54] Wyrok TK z dnia 24 marca 1998 r., K 40/97, OTK 1998, nr 2, poz. 12.
[55] Por. E. Chojna-Duch, *Finanse publiczne i polskie prawo finansowe. Zarys wykładu*, Warszawa 2000, s. 177.
[56] Wyrok TK z dnia 16 marca 1999 r., K 35/98, OTK 1999, nr 3, poz. 37.

Zgodnie z art. 167 ust. 1 Konstytucji RP jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych **odpowiednio do przypadających im zadań.** Stosownie natomiast do ust. 2 dochodami jednostek samorządu terytorialnego są ich dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa.

Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego jest **wartością gwarantowaną i chronioną Konstytucją RP,** co wielokrotnie podkreślał w swym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny. Już w przedkonstytucyjnych wypowiedziach TK podnosił, że z art. 73 Małej Konstytucji, zobowiązującego ustawodawcę do wprowadzenia regulacji zapewniających gminom dochody własne, należy wywodzić niezbędny element konstytucyjnej zasady samodzielności gminy, jaką jest jej samodzielność finansowa[57]. Poglądy zawarte w orzecznictwie Trybunału z tego okresu zachowują swoją aktualność również na gruncie obecnie obowiązującej Konstytucji RP, co podkreślił sam Trybunał w wyroku z dnia 15 grudnia 1997 r.[58].

Regulacja zawarta w art. 167 Konstytucji RP **ma zatem charakter gwarancyjny**, co oznacza, że wymaga wykonania przez ustawodawcę zwykłego, w sposób przewidziany w tym przepisie[59].

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że art. 167 ust. 1 i 2 Konstytucji RP należy odczytywać w powiązaniu z art. 166 ust. 1 oraz art. 16 ust. 2 Konstytucji RP. Każda jednostka samorządu terytorialnego na realizację *„istotnej części"* zadań musi mieć bowiem zagwarantowany odpowiedni, *„równie istotny"* poziom dochodów, którymi będzie dysponowała w sposób samodzielny[60]. Tylko bowiem wyposażenie jednostek samorządu terytorialnego w odpowiednie dochody umożliwia funkcjonowanie tych wspólnot terytorialnych i wypełnianie przez nie zadań, dla których zostały powołane[61].

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że pod pojęciem *„udziału gmin w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań"*, o których mowa w art. 167 ust. 1 Konstytucji RP, należ rozumieć środki konieczne do poniesienia wydatków służących realizacji zadań[62]. *Ergo*, wielkość udziału w dochodach publicznych została powiązana z rozmiarami zadań realizowanych przez gminy, a ściślej mówiąc, z wielkością wydatków koniecznych do poniesienia, aby zadania te mogły być wykonane[63]. Nie jest bowiem możliwa

[57] Orzeczenie TK z dnia 4 października 1995 r., K 8/95, OTK 1995, cz. II, poz. 8.
[58] Wyrok TK z dnia 15 grudnia 1997 r., K 13/97, OTK 1997, nr 5-6, poz. 69.
[59] M. Bogucka-Felczak, *Sądowa ochrona praw ...*, s. 5.
[60] Wyrok TK z dnia 4 marca 2014 r., K 13/11, OTK-A 2014, nr 3, poz. 28.
[61] A. Borodo, *Samorząd terytorialny — system finansowoprawny,* Warszawa 2006, s. 17.
[62] Za: W. Miemiec, *Prawne gwarancje samodzielności...*, s. 181.
[63] Wyrok TK z dnia 15 grudnia 1997 r., K 13/97, OTK 1997, nr 5-6, poz. 69.

odpowiedzialność za ich wykonanie (zadań własnych i zleconych) bez posiadania środków umożliwiających ich sfinansowanie[64].

Regulacja konstytucyjna dotycząca samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego koresponduje z uregulowaniami EKSL. Zgodnie z art. 9 ust. 1 EKSL społecznościom lokalnym przyznano prawo do dysponowania własnymi wystarczającymi zasobami finansowymi, którymi mogą swobodnie dysponować w ramach wykonywania swoich uprawnień. Ich wysokość zgodnie z art. 9 ust. 2 EKSL powinna być dostosowana do zakresu uprawnień przyznanych społecznościom lokalnym przez konstytucję lub przez prawo. W dalszych ustępach art. 9 EKSL stanowi o **konieczności zróżnicowania i uelastycznienia systemów finansowych społeczności lokalnych, aby mogły one w miarę możliwości odpowiadać rzeczywistym zmianom zachodzącym w poziomie kosztów związanych z wykonywaniem uprawnień.** Podobne postanowienia zamieszczono w art. 14 EKSR[65] oraz w art. 8 ŚDSL[66].

Podkreślenia wymaga, że samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego nie jest kategorią stałą i niezmienną, lecz zależną od rozwoju społecznego, politycznego i ekonomicznego państwa. Wraz z tym rozwojem, zgodnie z kierunkiem wynikającym z omówionej już zasady pomocniczości, powinien następować **proces zwiększania decentralizacji finansów publicznych.** O ile zatem w początkowym etapie tworzenia państwa zdecentralizowanego uzasadnione jest wyposażanie samorządu w finansowanie oparte przede wszystkim na dotacjach i subwencjach, o tyle rzeczywista decentralizacja w dalszym etapie - stanowiąca cel ustrojowy państwa demokratycznego - powinna zmierzać do uleastyczniania i zwiększenia możliwości finansowania samorządów z ich dochodów własnych, przy wyjątkowym korzystaniu z instrumentów w postaci dotacji i subwencji[67]. Uzależnienie

---

[64] Tamże, *s. 6-7;* Zob. także: E Kornberger-Sokołowska, *Budżety jednostek samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji i regionalizacji finansów publicznych,* [w:] E. Ruśkowski (red.), *System Prawa Finansowego, tom II — Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, s. 245.

[65] Europejska Karta Samorządu Regionalnego przyjętą przez IV sesję Kongresu Władz Lokalnych i Regionalnych, która odbyła się 3 - 5 czerwca 1997 roku w Strasburgu. Jej przepis art. 14 ust. 2 stanowi, że *„Źródła regionalnego finansowania powinny być wystarczająco zróżnicowane i elastyczne, aby regiony miały możliwość dostosowania się do ogólnego rozwoju gospodarczego i rzeczywistych zmian kosztów wykonywania kompetencji.*"

[66] Światowa Deklaracja Samorządu Lokalnego uchwalona na 27. Światowym Kongresie Międzynarodowego Związku Władz Lokalnych w dniach 22–26.09.1985 r. W Rio de Janeiro – za: A. Skoczylas, W. Piątek, *Komentarz do art. 167 Konstytucji RP*, [w:] M. Safjan (red.), L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243,* Warszawa 2016, SIP Legalis.

[67] Por. np. J. Heller, *Dochody samorządów terytorialnych w Polsce - ujęcie makroekonomiczne i przesłanki ustrojowe*, ST 2008, nr 5, s. 29-36.

samorządu od dochodów uzyskiwanych centralnie jest bowiem z definicji zaprzeczeniem idei decentralizacji i samodzielności samorządu[68].

W kontekście powyżej poczynionych uwag, zauważyć trzeba, że wskazanie jako pierwszych dochodów własnych w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP wśród dochodów jednostek samorządu terytorialnie **nie jest przypadkowe i** oznacza, że - zgodnie z intencją ustrojodawcy - powinno to być **zasadnicze źródło wyposażania jednostek samorządu terytorialnego w zasoby finansowe.** Art. 167 ust. 2 Konstytucji RP przesądza o pierwszeństwie dochodów własnych w stosunku do dochodów transferowych, które powinny mieć jedynie charakter uzupełniający[69]. W doktrynie podkreśla się, że dochody własne z punktu widzenia samodzielności finansowej są **najważniejszym elementem składowym wszystkich dochodów, świadczącym o poziomie samodzielności każdej jednostki samorządu terytorialnego**[70].

Wyposażenie samorządów w dochody własne nie może być utożsamiane z przekazaniem im należnych kwot subwencji ogólnych i dotacji celowych. Nie chodzi tu bowiem tylko o przepływ środków pieniężnych – w wysokości wynikającej z przepisów prawa – z budżetu centralnego do budżetów lokalnych, lecz o przekazanie na czas nieokreślony, w formie ustawy, **tytułu prawnego do pobierania dochodów i stymulacyjnego oddziaływania, kształtowania wysokości wpływów z tego źródła** będącego następstwem przysługującego w stosunku do niego pewnego zakresu władztwa publicznoprawnego i decyzji podejmowanych przez organy samorządowe w granicach prawa, oraz możność przewidywania ich wysokości, w sposób pozwalający na podejmowanie takich decyzji[71].

W konsekwencji, z art. 167 ust. 2 w związku z art. 166 ust. 1 Konstytucji RP wywodzona jest **zasada podstawowego charakteru dochodów własnych samorządu terytorialnego w zakresie finansowania zadań własnych**. Dochody własne, z podatkami i opłatami lokalnymi na czele, powinny zatem umożliwić finansowanie zadań własnych przy użyciu właściwej samorządowi swobody decyzyjnej[72]. Jak podkreślił Z. Ofiarski, z istoty zadania własnego wynika, że jego finansowanie powinno mieć charakter samodzielny i kreatywny. Organy samorządu

---

[68] J. Kulicki, *Władztwo podatkowe państwa i samorządu terytorialnego w zakresie podatków dochodowych – model scentralizowany czy zdecentralizowany?*, Studia BAS Nr 2(54) 2018, s. 103.

[69] W. Miemiec, *Komentarz do art. 167 Konstytucji RP* (w:) Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku, pod red. J. Bocia, Wrocław 1998, s. 265.

[70] A. Skoczylas, W. Piątek, *Komentarz do art. 167 Konstytucji RP*, [w:] M. Safjan (red.), L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016, SIP Legalis.

[71] T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 245-247.

[72] H. Izdebski, *Samorząd terytorialny. Podstawy ustroju i działalności*, Warszawa 2009, s. 311.

terytorialnego muszą mieć zatem zapewnione prawo decydowania o zakresie i sposobie finansowania przekazanych im do realizacji zadań własnych[73].

Jądrem samodzielności finansowej w ujęciu dochodowym jest niewątpliwie władztwo daninowe jednostek samorządu terytorialnego [74]. Podstawę konstytucyjną władztwa daninowego jednostek samorządu terytorialnego stanowi - analizowany dalej szczegółowo - przepis art. 168 Konstytucji RP. Z perspektywy systematyki wewnętrznej ustawy zasadniczej znajduje się on **bezpośrednio po art. 167** wyrażającym zasady samodzielności finansowej samorządu. Łączne ujęcie tych regulacji nakazuje zatem przyjąć, że **podstawową rolę wśród dochodów własnych JST powinny odgrywać właśnie daninowe źródła dochodów kształtowane przez samorząd w ramach powierzanego im konstytucyjnie władztwa**[75]. Nie można zatem rozpatrywać uprawnień do stanowienia podatków i opłat, o których mowa w art. 168, w oderwaniu od roli, jaką podatki te odgrywać mają zgodnie z Konstytucją RP w budżetach jednostek samorządu terytorialnego.

Jak słusznie zwraca się uwagę w literaturze, nadanie gminom uprawnień w sferze daninowej jest przejawem aprobaty państwa dla uczestnictwa gminy w realnym sprawowaniu władzy – **nie ma bowiem realnej władzy bez własnych środków finansowych,** które w myśl współczesnej doktryny prawa finansowego mogą być pozyskiwane wyłącznie z poboru danin publicznych. Urzeczywistnienie idei silnego samorządu wymaga przyznania mu prawa do zarządzania źródłami danin publicznych zasilającymi jego budżet[76]. Skoro bowiem realizacja zadań przez gminę ma być samodzielna, uzasadnionym jest zastrzeżenie, że gminy w odniesieniu do przyznanych im dochodów publicznych powinny posiadać szerokie władztwo[77].

4.2. Podatki jako materia ustawowa (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP)

Wyjaśniając istotę tzw. wyłączności ustawy w nakładaniu podatku w pierwszej kolejności odnieść należy się do idei podatku jako instrumentu godzącego w wolność konstytucyjną (prawo własności). W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się na wyjątkowość instytucji podatku[78]. Świadczenie podatkowe jest

[73] Z. Ofiarski, *Subwencje i dotacje jednostek samorządu terytorialnego,* Warszawa 2002, s. 33.
[74] M. Kotulski, *Granice samodzielności finansowej samorządu terytorialnego,* [w:] *Granice samodzielności wspólnot samorządowych,* Rzeszów 2005, s. 159.
[75] P. Mańczyk, *Władztwo finansowe jednostek samorządu terytorialnego w kontekście uprawnień gminy,* Ekonomiczne Problemy Usług nr 4/2018 (133), t. 1, s. 215.
[76] L. Etel, *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,* Białystok 2010, s. 379.
[77] P. Mańczyk, *Władztwo finansowe jednostek samorządu...,* s. 208.
[78] Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe,* Zakamycze 1999, s. 17.

bowiem jednostronne, a realizacja stosunku podatkowego zagrożona jest przymusem. Wyjątkowość podatku polega właśnie na obowiązku świadczenia bez możliwości oczekiwania konkretnego świadczenia wzajemnego ze strony Państwa. Konieczność zachowania należytych gwarancji stanowienia prawa podatkowego wydaje się zatem kluczowa i to z dwóch powodów. Po pierwsze – nie bez znaczenia pozostaje ciężar ekonomiczny podatku. Bez względu przecież na wysokość zobowiązania, jego zapłata wiąże się z uszczupleniem prywatnego majątku. Po drugie – co zresztą pozostaje blisko powiązane z powyższym – jedną z funkcji podatku jest funkcja fiskalna. Przyznanie władzy wykonawczej swobody w nakładaniu danin publicznych mogłoby prowadzić do nadmiernego fiskalizmu i abstrahowania od zdolności płatniczej podatników. Ustawowa wyłączność w nakładaniu podatków ma zatem wyraz gwarancyjny i stanowi niejako o przekonaniu, że podatek wynika z woli suwerena. Ustawa podatkowa przyjęta w przewidzianym ustrojowo trybie stanowi przecież efekt pracy parlamentu realizującego swoje funkcje z woli podatników.

Kwestią podstawową jest – szczególnie w świetle uwag poczynionych w ramach poprzedniego punktu Ekspertyzy – odnotowanie, że zasada wyłączności ustawowej w nakładaniu podatków nie może być postrzega w sposób jednowymiarowy. Inne będą bowiem konkluzje wynikające z jej analizy w przypadku formułowania upoważnień do technicznego doprecyzowania danej daniny rozporządzeniem, inne z kolei w przypadku upoważnień do współdecydowania przez JST o wysokości podatków i opłat lokalnych (w tym także o ewentualnym zakresie zwolnień z ponoszenia tych danin). Co istotne, wspomniane różnice nie będą przy tym wynikać z dowolnej interpretacji treści art. 217 Konstytucji RP, a gwarancji jakie wynikają dla JST z treści art. 168 Konstytucji RP (których brak jest w stosunku do organów administracji rządowej). Innymi słowy art. 217 Konstytucji RP określa jakie elementy daniny publicznoprawnej powinny stanowić materię ustawową (wespół jednak z innymi przepisami Konstytucji RP pozwala określić kiedy oraz jakie elementy wystarczy w ustawie określić, co do brzegowych wartości, kategorii czy reguł). Niezależnie jednak od kontekstu rozpatrywania zasady wyłączności ustawowej w nakładaniu podatków, w doktrynie oraz orzecznictwie trybunalskim sformułowano pewne uniwersalne wartości, których przywołanie (dla potrzeb dalszych rozważań) należy uznać za niezbędne.

Omawiana zasada wyłączności ustawy w nakładaniu podatków swoje źródło normatywne odnajduje w treści Konstytucji RP. Zgodnie z art. 84 ustawy zasadniczej *Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.* Wyraźnie ustrojodawca podkreśla, że zasada powszechności w ponoszeniu podatków dotyczy tych ciężarów i świadczeń, które swoją podstawę odnajdują w ustawie. Dalej w omawianym

zakresie zmierza art. 217 Konstytucji RP. Z jego treści wynika bowiem, że *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 treści komentowanego przepisu wywodzi się różne wnioski. Z jednej strony wskazuje się, że art. 217 stanowi rozwinięcie art. 84 co do materialnych elementów ustawy podatkowej. Z drugiej, że stanowi on tamę dla samowoli organów podatkowych, w tym także na odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania, przywileje podatkowe wybranych grup podmiotów oraz dokonywanie wymiaru podatku w oparciu o tzw. prawo powielaczowe[79]. Z oczywistych względów za kluczowy wzorzec rozumienia normy wynikającej z art. 217 Konstytucji PR uznać należy dorobek orzeczniczy Trybunału Konstytucyjnego. W dawnym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że w ramach wyłączności ustawowej w kształtowaniu podatków, w ustawie powinny znajdować się te elementy konstrukcyjne podatku, które decydują o istocie obowiązku podatkowego. Wśród nich wymieniano przedmiot, podmiot, podstawę i stawkę podatkową (zob. np. wyrok TK z dnia 19 października 1988 r. Uw 4/88). Po przyjęciu Konstytucji RP orzecznictwo Trybunału ewaluowało (przede wszystkim za sprawą bezpośredniego uregulowania zasady wyłączności ustawowej w art. 217 Konstytucji RP). Komentowany przepis nie tylko nakazuje bowiem, aby samo nakładanie podatków odbywało się w drodze ustawy, lecz również aby w ustawie znalazły się elementy konstrukcyjne podatku: podmiot, przedmiot i stawki podatkowe. Dodatkowo w ustawie muszą znajdować się zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków, o ile ustawodawca takie zwolnienia będzie przewidywał. Można zatem doszukać się pewnego stopniowania materii podatkowej, która musi być regulowana w ustawie. Samo nakładanie podatków i innych danin publicznoprawnych oraz określanie podmiotu i przedmiotu opodatkowania, a także stawek podatkowych wymaga regulacji ustawowej. Natomiast w drodze ustawy w zakresie ulg i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych następuje tylko określanie zasad przyznawania tych ulg i umorzeń oraz określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Trybunał w ramach swojego orzecznictwa wielokrotnie wskazywał, że art. 217 Konstytucji RP nie stanowi wyczerpującego katalogu elementów podatku koniecznych do uregulowania w ustawie. Podejście takie mogłoby służyć jako wyjaśnienie dla braku uregulowania w treści art. 217 Konstytucji RP podstawy opodatkowania.

[79] Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243 2016, wyd. 1 Art. 217 Konstytucja RP red. Safjan/Bosek 2016, wyd. 1/Nykiel/Mariański

Opisywany powyżej pogląd orzeczniczy utrwalał się za sprawą kolejnych wyroków Trybunału. W wyroku z 6 marca 2002 r., o sygn. P 7/00 Trybunał podkreślił, że: *wyliczenie w nim zawarte* (w art. 217 Konstytucji RP – wyjaśn.. Autorzy*) należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zaliczają się m.in.: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku.* Rozwijając swój pogląd Trybunał Konstytucyjny podkreślał również, że: *wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji nie ma charakteru wyczerpującego, co oznacza, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, zaś do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny* (por. wyrok TK z 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 51; wyrok z 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65 oraz wyrok z 9 lutego 1999 r., sygn. U 4/98, OTK ZU Nr 1/1999, poz. 4).

Wyinterpretowany przez Trybunał zakres art. 217 pozwala przyjąć, że konieczność ustawowej regulacji może dotyczyć także innych elementów konstrukcji podatków, które nie zostały wprost w nim wymienione. Dla przykładu Trybunał wnioski takie wysnuł w stosunku do nieokreślonego art. 217 Konstytucji RP mechanizmu obniżenia podatku należnego o podatek naliczony występującego w podatku od towarów i usług. Istotny jest w tym zakresie tok rozumowania Trybunału. W pierwszej kolejności uznano bowiem, że mechanizm prawa do doliczenia nie jest ulgą podatkową ani umorzeniem, a zatem nie mieści się w dyspozycji art. 217 odczytywanego literalnie (post. TK z 28.10.2002 r., SK 21/01, OTK-A 2002, Nr 5, poz. 78). Jednakże ze względu na wagę odliczenia dla samej konstrukcji podatku od towarów i usług mechanizm obniżenia podatku należnego o podatek naliczony powinien być uregulowany w ustawie (wyr. TK z 27.7.2004 r., SK 9/03, OTK-A 2004, Nr 7, poz. 71).

W doktrynie wskazuje się ponadto, że elementami regulowanymi wyłącznie w drodze ustawy powinny być także warunki i tryb zapłaty, w tym zaliczki na podatek (wyr. TK z 9.11.1999 r., K 28/98, OTK 1999, Nr 7, poz. 156), ale również obowiązki innych niż podatnik podmiotów, czyli płatników i inkasentów[80]. Zasada ustawowej regulacji dotyczy także odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatnika, płatnika i inkasenta. Ponadto zasada ustawowej regulacji obejmuje również moment powstawania obowiązku podatkowego.

W podsumowaniu przytoczyć można pogląd C. Kosikowskiego. Wskazał on bowiem, że celem art. 217 Konstytucji RP jest nie tyle wymienienie elementów konstrukcyjnych podatku, które muszą być określone w ustawie, ile określenie

[80] *A. Bień-Kacała*, Zasada władztwa daninowego, s. 124–125

wyłączności ustawowej w zakresie wszystkich istotnych elementów obciążeń podatkowych[81]. Jak wskazywał TK, "wyliczenie powyższe trzeba rozumieć jako przejaw reguły o bardziej ogólnym charakterze, zgodnie z którą wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny" (wyr. TK z 9.10.2007 r., SK 70/06, OTK-A 2007, Nr 9, poz. 103; zob. także cyt. W nim wyr. TK: z 16.6.1998 r., U 9/97, OTK 1998, Nr 4, poz. 51; z 1.9.1998 r., U 1/98, OTK 1998, Nr 5, poz. 63 oraz z 9.2.1999 r., U 4/98, OTK 1999, Nr 1, poz. 4).

Reasumując: w świetle art. 217 (oraz art. 84) Konstytucji RP wszystkie istotne elementy konstrukcji podatku powinny być określone ustawą. Pamiętać należy jednak o tym, że stanowisko takie, szczególnie w orzecznictwie trybunalskim, zostało wypracowane głównie na tle spraw, w których istotne elementy konstrukcji podatku przekazano do uregulowania w rozporządzeniach. Jego zastosowanie w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych – w świetle art. 168 Konstytucji RP – nie powinno z pewnością następować automatycznie. Zdaniem autorów istotne znaczenie dla określenia zakresu lokalnego władztwa daninowego mają również różnice jakie zachodzą między istotą rozporządzenia a aktami prawa miejscowego.

Bezsprzecznie jednak w przypadku podatków i opłat lokalnych decydujące znacznie, w kontekście zakresu zasady wyłączności ustawowej w nakładaniu podatków, posiada art. 168 Konstytucji RP. To z uwzględnieniem tego przepisu bowiem ustawodawca powinien konstruować upoważnienia dla organów stanowiących JST. Upoważnienia te z kolei powinny uwzględniać prawo samorządu do współdecydowania o wysokości przysługujących im podatków i opłat lokalnych.

4.3. Norma wyrażona w art. 168 Konstytucji RP jako podstawa ustrojowa uprawnień prawotwórczych jednostek samorządu terytorialnego w sferze danin publicznych

Art. 168 Konstytucji RP – jak już podkreślono w części 4.1. – stanowi w swej istocie kontynuację regulacji konstytucyjnej dotyczącej samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Zamieszczenie omawianej regulacji w Konstytucji RP ma niezwykłą doniosłość jako że w dotychczasowej (poprzedzającej obecnie obowiązującą Konstytucję RP) regulacji konstytucyjnej nie było jej odpowiednika. Przyznanie na gruncie

[81] Zob. również *A. Krzywoń*, Podatki i inne daniny w Konstytucji, s. 204

konstytucyjnym prawa ustalania przez jednostki samorządu terytorialnego wysokości podatków i opłat lokalnych stanowi tym samym *novum* konstytucyjne - potwierdzające tezę o szczególnym statusie samorządu terytorialnego w odradzanym ustroju Rzeczypospolitej Polskiej. Podniesienie tego prawa z rangi ustawowej (upol) do rangi konstytucyjnej świadczy równocześnie o uznaniu, że prawo to jest gwarantowane konstytucyjnie i ustawodawca zwykły nie może JST tego prawa pozbawić, ani nawet go ograniczać bez szczegółowego uzasadnienia.

Ustrojodawca uznał wyraźnie, że z lokalnego, a nie ogólnopaństwowego, charakteru podatków i opłat ustanawianych przez samorząd, a stanowiących ich dochód własny wykorzystywany dla realizacji ich zadań własnych, wynika konieczność pozostawienia samorządom realnego wpływu na podejmowanie decyzji legislacyjnych w obszarze lokalnej polityki podatkowej.

Włączenie do Konstytucji RP uregulowań przewidujących w sposób wyraźny władztwo daninowe jednostek samorządu terytorialnego koresponduje z uregulowaniami prawnomiędzynarodowymi wyznaczającymi standardy organizacji i funkcjonowania samorządów lokalnych.

Zgodnie z art. 9 ust. 3 EKSL przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z podatków i opłat lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo określać w zakresie ustalonym ustawą. Art. 8 ust. 4 ŚDSL[82] stanowi w tej kwestii dodatkowo, że podatki, które mogą być nakładane przez władze lokalne lub w których mają one gwarantowany udział, powinny być wystarczająco **ogólne, elastyczne i pojemne**, aby mogły być podstawą dla władz lokalnych w wypełnianiu ich funkcji. Standard ten nakazuje zatem zagwarantować samorządom realność władztwa daninowego, tak by instrument ten był adekwatny do zakresu ich zadań oraz potrzeb i możliwości miejscowych.

Władztwo podatkowe samorządu terytorialnego ma więc rangę światowej, europejskiej i konstytucyjnej zasady finansów lokalnych[83].

Wyposażenie jednostek samorządu terytorialnego we władztwo podatkowe, obok uzasadnienia ustrojowego (pozycji samorządu w demokratycznych systemach prawnych), ma także **silne uzasadnienie pragmatyczne i aksjologiczne**. Uzasadnienie pragmatyczne, gdyż na szczeblu centralnym nie można przewidzieć wszystkich możliwych sytuacji wymagających regulacji prawnej, potrzeb

[82] Światowa Deklaracja Samorządu Lokalnego uchwalona na 27. Światowym Kongresie Międzynarodowego Związku Władz Lokalnych w dniach 22–26.09.1985 r. W Rio de Janeiro za: A. Skoczylas, W. Piątek, *Komentarz do art. 168 Konstytucji RP*, [w:] M. Safjan (red.), L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016, SIP Legalis.

[83] Por. A. Ostrowska, *Władztwo podatkowe gminy w zakresie wprowadzania zwolnień z podatku od nieruchomości – teoria i praktyka*, FK 2019, nr 7-8, s. 66-67.

zróżnicowania regulacji lub wprowadzenia od niej odstępstw. Przyjęcie zasady szczegółowej regulacji prawnej już w ustawie, czy rozporządzeniu groziłoby nieadekwatnością lub niesprawiedliwością obowiązujących przepisów. Uzasadnienie aksjologiczne, gdyż podatki i opłaty lokalne kierowane są do podmiotów związanych ze wspólnotą samorządową, a dochód z nich uzyskany wydatkowany jest na rzecz tej wspólnoty. Skoro ma być on pobierany od osób związanych z konkretną wspólnotą i przeznaczany na cele związane z jej funkcjonowaniem, to przede wszystkim ta wspólnota powinna decydować o ich wymiarze i zasadach poboru.

Dokonując interpretacji art. 168 Konstytucji RP w doktrynie i orzecznictwie zwraca się uwagę przede wszystkim na dwa jego aspekty: pierwszy w postaci wyposażenia samorządu w doniosłe społecznie i gospodarczo kompetencje do ustalenia wysokości danin publicznych, a tym samym kompetencje stanowiące tradycyjnie domenę państwa, drugi w postaci związania tych kompetencji zakresem określonym w ustawie.

W myśl art. 168 Konstytucji RP jednostki samorządu terytorialnego mają konstytucyjnie gwarantowane prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych. Wskazana norma konstytucyjna upoważnia zatem i zobowiązuje zarazem ustawodawcę zwykłego do przekazywania do normowania w drodze aktów prawa miejscowego tych elementów lokalnego stosunku daninowego, które decydują o wysokości danin i wyznaczenia granic, w ramach których organy jednostek będą te kompetencje realizować. Co kluczowe, ustrojodawca w art. 168 Konstytucji RP wyraźnie stanowi o realizacji władztwa *„w zakresie określonym ustawą"*, nie zaś o działaniu samorządu wyłącznie *„na podstawie i w celu wykonania ustawy"*, co świadczy o tym, że ustawa ma określić granice realizacji władztwa daninowego przez samorząd (formy, w jakich może być ono wykonywane), nie zaś determinować treść podejmowanych w oparciu o nie rozwiązań.

Władztwo daninowe jednostek samorządowych w sferze określenia wysokości podatków i opłat lokalnych jest zatem władztwem zastrzeżonym do właściwości samorządu, pozostając jednak ograniczone brzmieniem ustawy, co wynika z tego, że materia podatkowa jest w kulturze państw demokratycznych materią ustawową. Konstrukcję tą trafnie wyjaśnił TK w wyroku z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt K 17/12, w którym wskazał, że przyznając możliwość działania jednostkom samorządu terytorialnego w zakresie władztwa daninowego, państwo nie rezygnuje ze swojego imperium, *„lecz jedynie stwarza prawną możliwość korzystania z niego przez inny podmiot"*. Państwo stanowi w tym ujęciu *„pierwotny podmiot suwerenności finansowej"*, który *„dzieli się"* władztwem finansowym z innymi podmiotami publicznymi.

Kompetencja jednostek samorządu terytorialnego do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych nie wynika zatem z ogólnej zasady ich autonomii (praw naturalnych), ale wymaga prawnego ustanowienia w drodze wyraźnego upoważnienia ustawowego[84]. Władztwo daninowe jest zależne od ustawy w tym sensie, że jednostki samorządu terytorialnego nie mogą samoistnie kreować nowych, nieznanych ustawodawcy podatków[85]. Kwestia ograniczenia władztwa podatkowego koniecznością wystąpienia w ustawie podstawy do nakładania podatków i opłat lokalnych jest **bezdyskusyjna.** Tak jak i w każdej innej dziedzinie, tak w dziedzinie danin publicznych, organy jednostek samorządu terytorialnego muszą działać w oparciu o upoważnienie sformułowane w ustawie, co jest konsekwencją nie tylko zasady wyłączności ustawy w nakładaniu podatków, ale przede wszystkim zasady legalizmu statuowanej w art. 7 Konstytucji RP.

Wątpliwości budzi natomiast to, na ile – z uwagi na przepis art. 217 Konstytucji RP - upoważnienie ustawowe może pozostawiać organom samorządu terytorialnego elastyczność w kształtowaniu wysokości podatków i opłat lokalnych, uwzględniwszy fakt, że podmiotem władztwa jest w tym przypadku władza wykonawcza, a nie ustawodawcza, **jednakże pion o szczególnym statusie ustrojowym.**

Dekodując wyznaczony konstytucyjnie zakres kompetencji prawodawczych organów gmin w sferze danin publicznych uwzględnić trzeba zatem samą ideę prawodawstwa miejscowego, w tym przede wszystkim określone ustawą zasadniczą **różnice** pomiędzy kompetencjami prawodawczymi organów jednostek samorządu terytorialnego a kompetencjami prawodawczymi innych organów pionu władzy wykonawczej oraz cel, jaki przyświecał ustrojodawcy w odmiennym ukształtowaniu podstaw tych kompetencji. Zauważyć bowiem trzeba, że większość restrykcyjnych poglądów Trybunału odnoszących się do zasady wyłączności ustawy w sferze podatków – przytoczonych w punkcie 4.2. Ekspertyzy - zostało wyrażonych na kanwie **oceny konstytucyjności rozporządzeń organów centralnych i nie można ich bezrefleksyjnie przenosić na grunt analizy kompetencji prawodawczych organów samorządu terytorialnego.**

Akty prawa miejscowego jako akty prawne wydawane przez organy władzy wykonawczej, podobnie jak rozporządzenia organów centralnych, należą do źródeł prawa powszechnie obowiązującego **o charakterze podustawowym.**

---

[84] J. Glumińska-Pawlic, *Komentarz do art. 54 ustawy,* [w:] B. Dolnicki (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 759.

[85] W oparciu o przepisy ustawy z dnia 15 września 2000 r. o referendum lokalnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 741) mieszkańcy wspólnoty mogą zadecydować w ramach samoopodatkowania o wprowadzeniu na terenie ich wspólnoty szczególnej, nieprzewidzianej ustawą, kategorii podatku, jednakże decyzja ta pozostawiona jest mieszkańcom, a nie organom samorządu i znajduje swoje wyraźne umocowanie ustawowe.

Już jednak **na poziomie regulacji konstytucyjnych** widoczne są istotne różnice w stopniu związania upoważnieniem ustawowym aktów prawa miejscowego i rozporządzeń organów centralnych. Zgodnie bowiem z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP rozporządzenia wydawane są *„na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania"*, natomiast akty prawa miejscowego, zgodnie z treścią art. 94 ustawy zasadniczej ustanawiane są *„na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie"*.

Akty prawa miejscowego, podobnie jak rozporządzenia, są zatem wydawane na podstawie ustawy, ale ustrojodawca nie charakteryzuje ich jako akty wydawane w celu wykonania ustawy, lecz jako akty wydawane *„w granicach upoważnień zawartych w ustawie"*, dodatkowo w przeciwieństwie do rozporządzeń upoważnienie stanowiące ich podstawę nie musi posiadać przymiotu upoważnienia szczegółowego tzn. formułować wytycznych[86]. Na działalność prawotwórczą samorządu terytorialnego nie składa się zatem wyłącznie aktywność na podstawie prawa – w wykonaniu ustaw, ale składają się też na nią czynności podejmowane w granicach prawa – **tj. twórcze wypełnianie ustaw**[87]. Z samej swej bowiem istoty samorząd w sferze stanowienia prawa powinien być do granic ustawowych wolny w podejmowanych decyzjach legislacyjnych[88].

W orzecznictwie sądowym podkreśla się wyraźnie dystynkcję pomiędzy formułą konstytucyjną dotyczącą upoważnień ustawowych do stanowienia rozporządzeń i do stanowienia aktów prawa miejscowego. Przykładowo, w wyroku z dnia 3 grudnia 1999 r. NSA podniósł, że: *„Przepisy Konstytucji nie wymagają, aby w upoważnieniach takich [do stanowienia aktów prawa miejscowego], tak jak w upoważnieniach do wydawania rozporządzeń, zawarty był zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Takie rozwiązanie świadczy o woli konstytucyjnego ustawodawcy do zapewnienia organom władzy lokalnej szerokich uprawnień do kształtowania za pomocą przepisów prawa miejscowego stosunków społecznych w sposób adekwatny do warunków i specyfiki danego terenu"*[89].

Różnice w zakresie konstytucyjnej regulacji aktów prawa miejscowego i rozporządzeń stanowiły także przedmiot wypowiedzi sądu konstytucyjnego. Trybunał podkreślił, że w sferze stanowienia prawa samorząd terytorialny dysponuje większą swobodą w porównaniu z organami wydającymi

[86] Zob. M. Szewczyk, *Prawo miejscowe w świetle przepisów nowej Konstytucji RP*, „Przegląd Legislacyjny" 1997, nr 4, s. 20; J. Świątkiewicz, *Prawo miejscowe pod rządem Konstytucji z 1997 r.*, „Przegląd Legislacyjny" 2000, nr 1, s. 85.

[87] J. Dobkowski, *Upodmiotowienie polityczne wspólnot samorządowych w państwie unitarnym (zarys problemu)*, [w:] K. Małysa-Sulińska (red.), M. Stec (red.), *Unitarny charakter państwa a samorząd terytorialny*, Warszawa 2019, SIP LEX.

[88] *Tamże;*

[89] Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 1999 r., sygn. III SA 1721/99, OwSS 2000/4/114.

rozporządzenia. Wyraża się to w możliwości przekazania w upoważnieniu do stanowienia aktów prawa miejscowego szerszego zakresu swobody regulacyjnej niż w przypadku upoważnień do wydawania rozporządzeń. Na tym tle sąd konstytucyjny stwierdził, że upoważnienie do wydania aktu prawa miejscowego ma bardziej ogólny charakter niż upoważnienie do wydania rozporządzenia zarówno w aspekcie przedmiotu spraw przekazanych do unormowania, jak i **treści wydawanego w oparciu o nie aktu**[90].

Brak odniesienia się do kwestii wytycznych w przepisie określającym zasady wydawania aktów prawa miejscowego (art. 94 Konstytucji RP) przy jednoznacznym obowiązku zawarcia wytycznych w przypadku rozporządzeń (art. 92 ust. 1 Konstytucji RP) przemawia za uznaniem, że przepis upoważniający do wydania aktu prawa miejscowego nie tylko nie musi, lecz wręcz nie może zawierać wytycznych, chyba że za sformułowaniem wytycznych przemawiają szczególnie uzasadnione konstytucyjnie wartości lub zasady. Kompetencja prawodawcza samorządu terytorialnego powinna doznawać bowiem tylko takich ograniczeń, które wynikają wprost z ustawy zasadniczej. Tymczasem art. 94 Konstytucji RP nie wymienia wytycznych jako elementu upoważnienia do wydania aktu prawa miejscowego. W konsekwencji, ewentualne wprowadzenie wytycznych do upoważnienia ustawowego mającego za przedmiot kompetencję do stanowienia prawa miejscowego postrzegać należy jako **wyjątek od zasady zakazu uszczegóławiania takiego upoważnienia.**

W kontekście dokonanych ustaleń, za nie zasługujące na aprobatę uznać należy generalne stanowisko Trybunału, że przepisy ustawowe zawierające upoważnienie do określenia przez organy samorządu stawek podatkowych powinny zawierać wytyczne[91]. Zgodzić trzeba się z doktryną, że sformułowany przez sąd konstytucyjny wymóg wytycznych **nie może być odczytywany w sposób dosłowny**, jako nawiązanie do wytycznych w rozumieniu art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Taka interpretacja byłaby bowiem sprzeczna zarówno z art. 94, jak i z art. 168 Konstytucji RP[92]. Kategoria wytycznych, jaką posłużył się – niefortunnie – Trybunał winna być rozumiana jako ustawowe wyznaczenie granic swobody czynienia użytku z kompetencji prawodawczej organów jednostek samorządu terytorialnego, nie zaś jako ścisłe sprecyzowanie uniwersalnych w skali kraju celów, które mają zostać zrealizowane w wyniku uczynienia użytku z kompetencji, czy też innych elementów wpływających na treść podejmowanego aktu,

[90] Zob. wyrok TK z 7 grudnia 2005 r., sygn. akt Kp 3/05, OTK-A 2005, nr 11, poz. 131, wyrok TK z 8 lipca 2003 r., sygn. akt P 10/02, OTK-A 2003, nr 6, poz. 62, postanowienie TK z 6 października 2004 r., sygn. akt SK 42/02, OTK-A 2004, nr 9, poz. 97.

[91] Zob. wyrok TK z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt K 17/12, , OTK-A 2013, nr 8, poz. 125.

[92] Z. Gromek, *VII. Relacje między ustawami a aktami prawa miejscowego* [w:] *Zasada samodzielności samorządu terytorialnego w Konstytucji RP*, Warszawa 2022, SIP LEX.

a prowadzących do ujednolicenia rozwiązań lokalnych, gdyż te winny być każdocześnie uzależnione od identyfikowanych przez same społeczności potrzeb i uwarunkowań lokalnych.

W związku z tym, że upoważnienie do stanowienia aktów prawa miejscowego co do zasady nie powinno określać wytycznych (tak jak w przypadku rozporządzeń organów centralnych) akty prawa miejscowego mogą i z założenia powinny zawierać regulacje **uzupełniające i rozwijające treść postanowień ustawy**[93]. Daje to prawodawcy lokalnemu relatywnie dużą swobodę i stwarza pewną możliwość faktycznego „współtworzenia" prawa w sensie ustanawiania nowych reżimów prawnych[94]. W związku z tak ukształtowaną swobodą lokalnej działalności prawotwórczej w literaturze przedmiotu określono ją mianem „autonomii prawodawczej" organów terenowych[95].

Ustawodawca powinien zatem pozostawić w upoważnieniu ustawowym do podjęcia aktu prawa miejscowego więcej swobody wyposażanym w kompetencje organom samorządowym, co do **sposobu** uregulowania delegowanej materii, aniżeli w przypadku rozporządzeń, gdzie związanie ustawą musi być znaczenie silniejsze[96].

W literaturze przedmiotu słusznie podnosi się przy tym, że poziom szczegółowości upoważnienia ustawowego do stanowienia aktów prawa miejscowego przez organy samorządu terytorialnego powinien odpowiadać poziomowi samodzielności, jaki przysługuje jednostkom samorządu terytorialnego w określonej sferze jego działalności. Upoważnienie ustawowe do stanowienia aktów prawa miejscowego powinno być zatem mniej szczegółowe w sprawach z zakresu zadań własnych (art. 166 ust. 1), ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych (art. 168) i ustroju wewnętrznego jednostek samorządu terytorialnego (art. 169 ust. 4)[97], bardziej w tych dziedzinach, gdzie samorząd działa w ramach zadań zleconych. W przypadku realizacji zadań zleconych, zwłaszcza w odniesieniu do zadań wymagających np. standaryzacji w skali kraju, upoważnienia ustawowe mogą być bardziej szczegółowe, wytaczając cele, kierunki ich realizacji, nie pozbawiając jednak samorządu możliwości decydowania co najmniej o doborze środków ich osiągania (art. 4 ust. 5 EKSL). W odniesieniu do zadań własnych, w tym źródeł ich finansowania, podstawa kompetencyjna powinna być natomiast formułowana w sposób bez szczególnego uzasadnienia nie ingerujący w swobodę kształtowania

[93] P. Mijal, *Cechy charakterystyczne aktów prawa miejscowego na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" 2007, s. 63.
[94] D. Dąbek, *Prawo miejscowe*, Warszawa 2007, s. 119.
[95] Por. np. H. Rot, K. Siarkiewicz, *Zasady tworzenia prawa miejscowego*, Warszawa 1994, s. 39.
[96] W. Płowiec, *Konstytucyjna konstrukcja upoważnienia do stanowienia aktów prawa miejscowego przez organy samorządu terytorialnego*, Prz.Leg. 2017, nr 4, s. 31.
[97] Por. M. Wiącek, *Upoważnienie do wydania...*, s. 109 i W. Płowiec, *Konstytucyjna konstrukcja upoważnienia do stanowienia aktów prawa miejscowego przez organy samorządu terytorialnego*, Prz.Leg. 2017, nr 4, s. 31.

treści prawa miejscowego[98]. Gdyby bowiem jakaś materia miała podlegać ujednoliceniu w skali kraju, to nie powinna być w ogóle do zakresu zadań własnych samorządu przez ustawodawcę zakwalifikowana.

Pozostawienie większej swobody w stanowieniu prawa miejscowego w porównaniu z rozporządzeniami jest w pełni **uzasadnione w odniesieniu do aktów samorządowych** ze względu na ustrojową **zasadę samodzielności** samorządu terytorialnego, który z definicji wykonywać ma delegowane nań zadania według **własnej woli** - w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Istotnym argumentem uzasadniającym szeroki zakres kompetencji prawotwórczych organów samorządowych jest także ich **demokratyczna legitymacja**[99]. Prawo miejscowe wydają przede wszystkim organy stanowiące samorządu. Są one wybierane w wyborach powszechnych, a więc stanowione przez nie prawo odznacza się demokratyczną legitymacją Nie ma natomiast takiego uzasadnienia dla stanowienia prawa miejscowego przez terenowe organy administracji rządowej i dlatego postuluje się w doktrynie zastosowanie do nich obecnej konstrukcji upoważnienia takiej jak do stanowienia rozporządzeń[100].

Uzasadnienie dla przyjęcia na gruncie Konstytucji RP szerokiej koncepcji kompetencji prawodawczej do stanowienia prawa miejscowego ma również – wspominane już w Ekspertyzie - podłoże prakseologiczne. Jak słusznie wskazał E. Malisz „*organy centralne przy stanowieniu przepisów administracyjnych nie byłyby w stanie uwzględnić wszystkich występujących warunków lokalnych. Przepisy prawa miejscowego mogą i powinny te warunki uwzględnić.*", H. Rot i K. Siarkiewicz[101] podnieśli natomiast, że regulacje miejscowe mają większą skuteczność, co najlepiej obrazują znane słowa J. B. Say'a, który stwierdził, że: „*Jeżeli wydatki są robione na oczach osób, których kosztem są dokonywane, i dla ich korzyści, mniej pieniędzy idzie na marne; wydatki są lepiej dostosowane do potrzeb*".

Ciekawe zestawienie argumentacji prakseologicznej przemawiającej za przyjęciem szerokiej koncepcji kompetencji prawodawczej do stanowienia prawa miejscowego w sferze danin publicznych przedstawił L. Etel[102]. Wskazał on mianowicie, że za przyznaniem samorządowi prawa do decydowania o wysokości podatków i opłat lokalnych przemawiają w szczególności:

---

[98] Por. K. M. Ziemski, *Podstawowe zasady funkcjonowania...*, s. 30.
[99] Zob. m.in. wyrok TK z 28 lipca 2009 r., sygn. akt P 65/07, OTK-A 2009, nr 7, poz. 114.
[100] Por. D. Dąbek, *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego*, Bydgoszcz-Kraków 2004, s. 101 i n.
[101] H. Rot, K. Siarkiewicz, *Zasady tworzenia prawa miejscowego*, Warszawa 1994, s. 13.
[102] L. Etel, *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*, Białystok 2010, s. 379 i n.

- potrzeba dostosowywania ich wysokości do kondycji finansowej podatników lokalnych. Są bowiem regiony w kraju, gdzie podatek od nieruchomości, płacony nawet według najwyższych stawek od budynków i gruntów przez osoby fizyczne, jest marginalną częścią ich dochodów. Są też takie, gdzie większość podatników nie jest w stanie go zapłacić nawet przy określeniu niskich stawek,

- możliwość ich wykorzystywania jako instrumentów oddziaływania na procesy społeczno–gospodarcze zachodzące na danym obszarze – co służy prowadzeniu lokalnej polityki w zakresie pobudzania przedsiębiorczości, ochrony środowiska, rozwoju sportu i kultury.

Powyższa argumentacja doskonale obrazuje przede wszystkim potrzebę pozostawienia w gestii samorządów możliwości kształtowania rozwiązań preferencyjnych w daninach lokalnych (zwolnień, ulg). Elastyczność w tym zakresie pozwala bowiem na zapewnienie sprawiedliwości opodatkowania i prowadzenie dostosowanej do warunków lokalnych, realnej polityki rozwoju.

Przekładając poczynione dotychczas uwagi na grunt analizy relacji zachodzącej pomiędzy art. 168 i 217 Konstytucji RP zgodzić należy się z tymi przedstawicielami doktryny, którzy twierdzą, że relacji art. 168 i art. 217 Konstytucji RP nie należy ujmować literalnie, lecz funkcjonalnie. W żadnym wypadku nie można przy tym zrównywać kompetencji prawodawczych w sferze daninowej organów samorządu i organów administracji rządowej. Często spotykane w praktyce powoływanie się w orzecznictwie sądów administracyjnych i orzecznictwie organów nadzorczych na tezy wyroków TK dotyczących drugiej kategorii kompetencji do oceny legalności prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego jest w konsekwencji nieuprawnionym uproszczeniem prowadzącym do naruszenia konstytucyjnych zasad pomocniczości, decentralizacji i samorządności[103].

Mając na względzie istotę samodzielności prawotwórczej jednostek samorządu terytorialnego z art. 168 Konstytucji RP wyprowadzić należy zasadę ograniczonej swobody legislacyjnej jednostek samorządu terytorialnego w zakresie władztwa daninowego. Przejawia się ona w tym, że ustawodawca zwykły ma obowiązek przekazywać do normowania w drodze aktów prawa miejscowego te z elementów stosunku daninowego, które decydują o wysokości danin lokalnych, wyznaczając równocześnie granice przekazywanych kompetencji, przy czym powinny być one możliwie szerokie dla zapewnienia niezbędnej elastyczności i operatywności

[103] Zob. np. wyrok NSA z 6.08.2020 r., II FSK 2668/19, LEX nr 3084291, w którym NSA uzasadniając swoje stanowisko odwołał się do tez wyroku TK z dnia 9 listopada 1999 r., K 28/98, OTK 1999, nr 7, poz. 156.

przyjmowanych przez samorząd rozwiązań normatywnych, tak by odpowiadały one potrzebom, warunkom i możliwościom lokalnym, które są silnie zróżnicowane w skali całego kraju.

Równocześnie, zgodzić należy się również z tymi przedstawicielami doktryny, którzy twierdzą, że przepis art. 168 Konstytucji RP gwarantuje **jedynie minimalny zakres kompetencji podatkowych (ustalanie wysokości) jednostkom samorządu terytorialnego** nie przesądzając o tym, czy inne sprawy podatkowe (np. pobór podatków) mają być samorządowi przekazane do uregulowania w formie stanowienia aktów prawa miejscowego – pozostawiając w tym zakresie decyzję ustawodawcy, co do wyposażenia samorządu w dalsze kompetencje w sferze podatkowej[104], który przedmiotową decyzję winien podejmować uwzględniając względy operatywności oraz zasady i wartości konstytucyjne dotyczące podziału zadań pomiędzy samorządem a państwem.

Zgodzić należy się zatem z M. Wiąckiem, który podnosi, że *„Konstytucja pozostawia ustawodawcy dużą swobodę w zakresie powierzania samorządom kompetencji do stanowienia norm prawa daninowego"*[105]. Sedno problemu tkwi jednak w tym, że ustawodawca z tej możliwości nie w pełni korzysta – o czym była już mowa w pkt 3 Ekspertyzy - a co może być również poczytane jako naruszenie ustawy zasadniczej. Zdaniem cytowanego Autora z uwagi na **zastrzeżenie materii ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych do właściwości samorządu** za niekonstytucyjny mógłby być oceniony przepis ustawy **zbyt szczegółowy**, który nadmiernie krępuje prawodawcę samorządowego w tej sferze. Test konstytucyjności takich przepisów powinien opierać się każdocześnie na zasadzie subsydiarności i proporcjonalności - jeżeli określona sprawa mieści się we władztwie daninowym jednostki samorządu, to ograniczenie swobody prawodawczej samorządu powinno następować **tylko w zakresie koniecznym do ochrony określonych zasad, czy wartości konstytucyjnych**[106].

Zgodzić należy się również z doktryną, że dopuszczony konstytucyjnie zakres władztwa daninowego jednostek samorządu terytorialnego musi być oddzielnie ujmowany w zależności od tego, czy przedmiotem tego władztwa jest ustalenie wysokości podatku lokalnego, czy opłaty lokalnej.

Z. Gromek uznał, że literalne brzmienie art. 217 Konstytucji RP - pozostającego w relacji nadrzędności do art. 168 Konstytucji RP - pozwala na przyjęcie interpretacji, że ustrojodawca wprowadza rozróżnienie między podatkami a daninami publicznymi o niepodatkowym charakterze (opłaty) w aspekcie zakresu

[104] L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 45.
[105] M. Wiącek, *Upoważnienie do wydania samorządowego aktu prawa miejscowego w świetle Konstytucji RP*, ZNSA 2013, nr 3, s. 104-114.
[106] Tamże;

obowiązywania wyłączności ustawy. Autor ten wskazuje, że w przypadku podatków wymóg regulacji ustawowej obejmuje zarówno samo nałożenie podatku, jak i określenie podmiotu podlegającego opodatkowaniu, przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Odmienny (węższy) zakres koniecznej regulacji ustawowej odnosi się natomiast do danin publicznych niemających charakteru podatkowego. Wprawdzie ich ustanowienie następuje wyłącznie w drodze ustawy, ale art. 217 Konstytucji RP nie wprowadza zasady wyłączności ustawy, co do pozostałych elementów konstrukcji tych opłat, jak m.in. określenia podmiotów zobowiązanych do jej uiszczenia, przedmiotu opłaty, stawek opłaty itd.[107].

Przeniesienie powyższej interpretacji na płaszczyznę podatków i opłat lokalnych prowadzić powinno – w ocenie wskazanego Autora - do uznania, że na rzecz prawodawcy lokalnego można przekazywać też inne – poza ustaleniem wysokości – elementy konstrukcji opłat lokalnych np. upoważnienie do samodzielnego wprowadzania zwolnień podmiotowych, czy określania stawek opłat w sposób uwzględniający wymóg ich ekwiwalentności. Taki kierunek wykładni zakwestionowało jednak orzecznictwo sądu konstytucyjnego. Trybunał uznał mianowicie, że w odniesieniu do przepisów zawierających upoważnienie do ustalenia w akcie prawa miejscowego wysokości opłaty lokalnej należy przeprowadzić ocenę, czy „wszystkie konieczne z perspektywy konstytucyjnej elementy stosunku daninowego zostały uregulowane w ustawie oraz czy do regulacji w formie aktu prawa miejscowego przekazano ustalenie wysokości daniny publicznej"[108]. Sąd konstytucyjny nie dokonał tym samym rozróżnienia co do zakresu obowiązywania zasady wyłączności ustawy w odniesieniu do podatków lokalnych oraz opłat lokalnych, pomimo że literalne brzmienie art. 217 Konstytucji RP, a także istota opłaty lokalnej stanowiącej należność wymagającą zachowania ekwiwalentności za świadczoną usługę publiczną, za takim rozróżnieniem wyraźnie przemawia[109], a już z całą pewnością przepisy Konstytucji RP nie dają podstaw do twierdzenia, że czynienie takiego rozróżnienia jest niedopuszczalne.

---

[107] Z. Gromek, *VII. Relacje między ustawami a aktami prawa miejscowego* [w:] *Zasada samodzielności samorządu terytorialnego w Konstytucji RP*, Warszawa 2022, SIP LEX.

[108] Wyrok TK z dnia 28 listopada 2013 r., K 17/12, OTK-A 2013, nr 8, poz. 125.

[109] Sygnalizacyjnie wskazać trzeba, że cytowane stanowisko Trybunału nie zapadło w pełnym składzie, lecz w składzie 5-osobowym. Oznacza to, że poglądy w nim wyrażone nie są objęte art. 37 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. Uz. 2019 r. poz. 2393), który wymaga dla odstąpienia od poglądów wyrażonych przez TK w pełnym składzie, zajęcia stanowiska w sprawie przez TK także w składzie pełnym. TK może zatem w późniejszym orzecznictwie nie podzielić poglądów wyrażonych w wyroku zapadłym w sprawie sygn. akt K 17/12, uwzględniając w szczególności zmiany społeczne i gospodarcze, czy ewolucję poglądów na temat roli samorządu terytorialnego w realizowaniu zadań publicznych. Zmiana linii orzeczniczej jest zatem dopuszczalna, a zidentyfikowane poglądy nie stanowią definitywnych kryteriów oceny dla wypracowania i przyjęcia nowych rozwiązań normatywnych.

4.4. Elementy decydujące o wysokości podatków i opłat lokalnych

Jak wskazywano, treść art. 168 Konstytucji RP gwarantuje JST możliwość decydowania, w zakresie określonym w ustawie, o wysokości podatków i opłat lokalnych. Dla dopełnienia uwag w zakresie prawidłowej interpretacji tego przepisu niezbędna jest charakterystyka podatku i opłaty lokalnej z punktu widzenia ich konstrukcji. Z perspektywy komentowanego przepisu bowiem w kompetencji JST znajduje się wyłącznie taka ingerencja, która skutkuje ukształtowaniem wysokości daniny (a nie jej stworzeniem). Dla porządku Autorzy wskazują, że dla potrzeb Ekspertyzy ilekroć mowa jest o konstrukcji prawnej podatku, należy przez to rozumieć odpowiednio konstrukcję prawną opłaty (w zdecydowanej większości obowiązujących współcześnie opłat lokalnych identyfikuje się budowę tożsamą podatkom tj. opłaty posiadają podmiot, przedmiot, podstawę, stawki, a także zwolnienia i ulgi).
Zgodnie z funkcjonującymi teoriami normatywnej konstrukcji podatku, przełożenie ekonomicznej idei daniny na język aktu prawnego wymaga określenia:

- stanów faktycznych i prawnych podlegających opodatkowaniu (przedmiot opodatkowania),
- zakresu podmiotowego opodatkowania (podmiot czynny i bierny podatku),
- zasad kształtowania podstawy opodatkowania,
- zasad kształtowania taryfy podatkowej,
- zasad przyznawania ulg i umorzeń
- kategorii podmiotów zwolnionych z opodatkowania.

Wskazane wyżej elementy w sensie normatywnym stanowią kluczowe części składowe każdej konstrukcji podatkowej. Dla zakreślenia pola władztwa daninowego JST niezbędne jest określenie tych elementów konstrukcji podatku, które odpowiadają bezpośrednio za jego wysokość. Jest to podstawa opodatkowania oraz stawka podatku.

Podstawa opodatkowania definiowana jest jako wartościowe lub ilościowe wyrażenie przedmiotu podatku. Jest to element o tyle istotny z punktu widzenia konstrukcji podatku, że bez jego określenia niemożliwym będzie ustalenie wysokości konkretnego zobowiązania. Gdy mowa o ilościowym wyrażaniu przedmiotu opodatkowania najczęściej dochodzi do ukształtowania podstawy według pewnych jednostek miary. Przykładem ilościowo wyrażonej podstawy opodatkowania jest podatek od nieruchomości wymierzany wobec budynków lub gruntów. Przedmiot opodatkowania wyrażany jest wówczas w metrach kwadratowych powierzchni użytkowej budynku lub hektarach powierzchni fizycznej gruntu. Przykładem wartościowego przedstawienia przedmiotu opodatkowania jest podatek od nieruchomości wymierzany wobec przedmiotu opodatkowania jakim jest budowla. Punktem wyjścia przy kalkulowaniu wysokości

zobowiązania od budowli jest jej stosownie ustalana wartość. O tym jaki rodzaj podstawy opodatkowania w konkretnym przypadku (konkretnego zobowiązania) wybierze ustawodawca decyduje charakter przedmiotu opodatkowania.

Z punktu widzenia treści art. 168 Konstytucji RP nie sama jednak podstawa opodatkowania decyduje o wysokości zobowiązania. Kwota podatku możliwa jest bowiem do ustalenia dopiero po zastosowaniu właściwej stawki. Z czysto konstrukcyjnego punktu widzenia stawka podatku definiowana jest jako stosunek jaki zachodzi pomiędzy wysokością podatku, a podstawą opodatkowania. Już same względy matematyczne pozwalają twierdzić, że podstawa opodatkowania i stawka odpowiadają za wysokość podatku. Istotne jest jednak, aby uświadomić sobie, że nie tylko sama regulacja wysokości (wartości) stawki oraz podstawy opodatkowania wpływa na końcową wysokość podatku. W doktrynie wskazuje się, że na wysokość podatku wpływać może rodzaj zastosowanej w danym podatku stawki[110]. Zarówno stawki kwotowe jak i procentowe mogą przyjąć postać stawek proporcjonalnych (stałych) jak również stawek zmiennych. Opodatkowanie stałe charakteryzuje się tym, że stosunek zachodzący pomiędzy podstawą opodatkowania, a stawką nie zmienia się. Oznacza to, że zmiana wysokości podstawy opodatkowania nie wpływa na wysokość stawki. W przypadku opodatkowania zmiennego stawka podatkowa zmniejsza się lub wzrasta wraz z odpowiednio – zmniejszaniem się lub zwiększaniem się podstawy opodatkowania. W efekcie wartość ciężaru podatkowego nie jest taka sama (wzrasta lub maleje w zależności od podstawy opodatkowania).

Jak już wskazywano wysokość co najmniej jednego z czynników iloczynu podatkowego wpływa na wysokość podatku. Należy jednak pamiętać, że wysokość opodatkowania modyfikować można nawet wtedy, gdy wysokość podstawy opodatkowania została już ustalona. W konstrukcji podatku przewiduje się bowiem mechanizmy korygujące. W stosunku do ustalonej już podstawy opodatkowania stosować można tzw. ulgę. W oparciu zatem o określone kryteria podstawa opodatkowania może zostać obniżona. Ulga tego rodzaju stosowana może być zresztą zarówno w stosunku do stawki podatkowej jak również samego podatku. W efekcie również ulga ma bezpośredni wpływ na wysokość podatku.

Podsumowując – wśród tych elementów konstrukcyjnych podatku, które bezpośrednio decydują o jego wysokości znajduje się podstawa podatku oraz stawka podatku. W sposób pośredni wysokość podatku kształtować może ulga podatkowa (stosowana zarówno w stosunku do podstawy opodatkowania, stawki podatkowej jak również ustalonej już kwoty podatku). Pośredniego wpływu na

[110] K. Święch, *Konstytucyjne podstawy regulacji elementów konstrukcyjnych podatku* [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 379.

wysokość podatku doktryna doszukuje się również w przypadku zwolnień podatkowych[111].

Zwolnienia podatkowe definiowane są jako wyłączenia spod opodatkowania określonej kategorii stanów faktycznych bądź prawnych. W istocie więc prowadzić mogą do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego. Dzieje się tak w szczególności wtedy, gdy zakresem zwolnienia objęta jest tylko część przedmiotów opodatkowania danego podatnika. Wówczas jego zobowiązanie jest mniejsze o wysokość podatku należnego od zwolnionego przedmiotu opodatkowania. Tożsamego wniosku nie można wysnuć w stosunku do zwolnień o charakterze podmiotowym tj. takich których zastosowanie warunkowane jest spełnieniem kryteriów wyłącznie podmiotowych. W przypadku zastosowania zwolnienia podmiotowego podatek w istocie nie jest obniżany tylko eliminowany (można przyjąć, że zwolnienie podmiotowe posiada charakter generalny). Podobnie sytuacja może kształtować się w przypadku zwolnień przedmiotowych. Ich generalny charakter, prowadzący w istocie do wyeliminowania podatku w określonych okolicznościach, będzie przejawiał się wtedy, gdy zwolnieniem wyeliminuje się z opodatkowania określony przedmiot opodatkowania. Także i wtedy organ stanowiący nie będzie wpływał na wysokość podatku, a najprościej rzecz ujmując, jego funkcjonowanie.

W zakresie charakterystyki tych elementów konstrukcyjnych podatków i opłat lokalnych które mają bezpośredni lub pośredni wpływ na wysokość podatku nie można jednak zapominać o treści art. 217 Konstytucji RP. W doktrynie podkreśla się, że sama treść art. 168 Konstytucji RP nie przesądza o uprawnieniach samorządu do kształtowania systemu podatkowego[112]. Wnioskować stąd należy, że podejmowanie przez gminę konkretnych czynności wpływających na wysokość podatków i opłat lokalnych jest uprawnione tak dalece jak pozwala na to art. 217 Konstytucji RP. L.Etel podkreśla, że do elementów konstrukcji podatku, które powinny zostać uregulowane w ustawie (a contrario – nie mogą być objęte aktem prawa miejscowego) należy zaliczyć przede wszystkim podmiot podatku (czynny oraz bierny, a więc zarówno podatnika jak i organ podatkowy)[113]. Ustawa podatkowa w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP powinna również obejmować swoim zakresem przedmiot opodatkowania. Reguła ta wynika z konstrukcji obowiązku podatkowego. Skoro bowiem bez precyzyjnego określenia przedmiotu opodatkowania nie można mówić o istnieniu obowiązku podatkowego[114]

---

[111] Zob. A. Ostrowska, *Władztwo podatkowe gminy w zakresie wprowadzania zwolnień z podatku od nieruchomości – teoria i praktyka*, FK 2019, nr 7-8, s. 66-77.

[112] L. Etel, *Op. cit.*, s. 45.

[113] Co istotne podmiot podatku nie powinien stanowić przedmiotu aktu prawa miejscowego w jakimkolwiek zakresie – tak bezpośrednio jak i pośrednio.

[114] Zob. D. Mączyński, *Glosa do wyroku TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00*, POP 2002, nr 4, s. 451.

to pozostawienie swobody w kształtowaniu tego co ma być opodatkowane byłoby naruszeniem zasad wprowadzania podatków w drodze ustawy. Wówczas można byłoby mówić o współtworzeniu podatku czy opłaty przez ustawodawcę oraz organy lokalne. Przepisy rangi ustawowej powinny determinować także stawki podatkowe.

Należy jednak zaznaczyć w tym kontekście, że w istocie art. 168 Konstytucji pozostaje spójny z art. 217 Konstytucji. Władztwo JST nie polega bowiem na tworzeniu nowych danin publicznych (określaniu ich podstawowych elementów konstrukcyjnych), a ponadto jego zakres określa ustawa. Wskazane przepisy Konstytucji odczytywane łącznie przesądzają, że maksymalna wysokość daniny lokalnej powinna być określona ustawową i wyznaczyć granicę uprawnień prawotwórczych JST w zakresie podatków i opłat lokalnych. W obrębie tak zakreślonej granicy JST mogą uzyskać prawo do określenia stawek podatkowych, które mają najprostsze przełożenie na wysokość daniny, a także wprowadzania ulg i zwolnień podatkowych, które mogą odnosić się do przedmiotu, podmiotu i podstawy opodatkowania podatku (opłaty). Przy czym z uwagi na treść art. 217 Konstytucji upoważnienie ustawowe powinno określać kategorie cech podmiotów, które na mocy uchwały organu stanowiącego mogą być zwolnione z podatku[115]. Jak potwierdza obecna praktyka legislacyjna, w odniesieniu do ustawowo określonych danin JST może zdecydować także o ich (nie)wprowadzeniu, co w istocie odpowiada powszechnemu zwolnieniu podmiotowemu z takiej daniny.

4.5. Możliwe zmiany w zakresie uprawnień prawotwórczych gmin w zakresie podatków i opłat lokalnych

Rozważając o możliwych zmianach w zakresie uprawnień prawotwórczych JST w zakresie podatków i opłat lokalnych, na wstępie odnieść należy się do zagadnień o charakterze ogólnym. Jak już wspomniano na wcześniejszym etapie analizy, brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia dla różnicowania zakresu władztwa daninowego JST w odniesieniu do poszczególnych kategorii przysługujących im danin publicznych. Należałoby zatem w pierwszej kolejności postulować ujednolicenie zakresu władztwa JST w pobieranych podatkach, a także opłatach, o ile specyfika danej daniny nie stoi temu na przeszkodzie. Skoro bowiem ustawodawca w poszczególnych ustawach podatkowych, formułując upoważnienia do kształtowania wysokości podatków i opłat lokalnych decyduje się na wprowadzenie określonych mechanizmów (np. kategorii ulgi podatkowej) to nie jest uzasadnionym twierdzenie, że w innym podatku lub opłacie lokalnej właściwe organy nie są (nie mogą być) do takiego działania uprawnione. Zjawisko takie

[115] A. Ostrowska, *Władztwo podatkowe gminy w zakresie wprowadzania zwolnień z podatku od nieruchomości – teoria i praktyka*, FK 2019, nr 7-8, s. 66-77.

należałoby w świetle unormowań konstytucyjnych traktować jako zawężające władztwo daniowe JST. Należy przy tym zastrzec, że o ile konstrukcja niektórych podatków i opłat lokalnych nie musi dla swojego funkcjonowania uwzględniać stosowania określonych mechanizmów (jak np. fakultatywność poboru lub specyficznie skonstruowanych ulg), to systemowa rozwaga nad problematyką władztwa daninowego JST nie pozwala od tych mechanizmów abstrahować. Skoro Konstytucja RP przyznaje JST władztwo podatkowe, to zdaniem Autorów stosowanie pełnego zakresu możliwych przejawów tego władztwa powinno – w granicach określonych Konstytucją – leżeć w kompetencji organów JST.

Analizując zakres obowiązującej regulacji w zakresie znanych polskiemu porządkowi prawnemu podatków i opłat lokalnych, wskazać można katalog możliwych do wyinterpretowania z treści Konstytucji RP przejawów władztwa daninowego gmin. Zmiany w omawianym zakresie powinny zdaniem Autorów rozpocząć się od rozważenia możliwości powszechnej adaptacji poszczególnych mechanizmów w ramach funkcjonujących już danin publicznoprawnych. Charakterystyka znanych już z obowiązującego porządku prawnego mechanizmów, poprzez które urzeczywistnić można władztwo daninowe JST przedstawia poniższy katalog.

Fakultatywność poboru.

W obowiązującym stanie prawnym funkcjonują opłaty o fakultatywnym charakterze. Charakterystyka ta właściwa jest przede wszystkim uregulowanym w upol opłatom: miejscowej, uzdrowiskowej, targowej, reklamowej oraz od posiadania psa. Mechanizm fakultatywności ww. opłat polega na podjęciu samodzielnej decyzji przez radę gminy o możliwości ich poboru na terytorium gminy. Warto wskazać, że stan ten trwa od niedawna. Pierwszą fakultatywną opłatą w ramach upol stała się opłata od posiadania psa. W uzasadnieniu ustawy nowelizującej upol wskazywano wówczas, że opłata ta ze względu na swój charakter oraz znikomą dochodowość, zwykle nie pokrywa kosztów związanych z jej poborem[116]. Podobna argumentacja towarzyszyła ustawodawcy przy nowelizacji pozostałych opłat uregulowanych w upol. W ramach uzasadnienia do nowelizacji upol z 2015 r. ustawodawca odwołując się do wszystkich opłat lokalnych uregulowanych treścią upol wskazał: w *przypadku wielu jednostek pobieranie opłat lokalnych nie jest rozwiązaniem racjonalnym z punktu widzenia gospodarowania finansami. W niektórych gminach opłaty te mają marginalne*

[116] Zob. uzasadnienie do ustawy z dnia 7 grudnia 2006 r. O zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1828).

znaczenie, mimo to są one zobowiązane do poboru, co często generuje wysokie koszty (pobór ww. opłat najczęściej odbywa się w drodze inkasa)[117].

Oczywistym jest – o czym wskazywano w pierwszych punktach Ekspertyzy – że zakres władztwa daniowego JST może być determinowany teorią ekwiwalentności instytucji opłaty lokalnej. Nic nie stoi jednak na przeszkodzie, aby decyzyjność w zakresie stopnia korzystania z tego rodzaju władztwa pozostawała przy danej JST (także w zakresie podatków lokalnych). Obecna regulacja w zakresie podatków i opłat lokalnych takiej generalnej możliwości nie przewiduje. Ustawodawca niejako w imieniu gmin decyduje w jakim zakresie konstytucyjne władztwo realizowane będzie w konkretnym przypadku (w tym także co do zasadności obowiązywania danej daniny na określonym terenie).

Problematyka fakultatywności pobierania danin publicznych, w tym przede wszystkim podatków wiąże się w sposób oczywisty z wieloma wątpliwościami natury ideowej. W kategoriach pewnej rewolucji należałoby postrzegać np. możliwość rezygnacji z poboru podatku od nieruchomości na terenie gminy. Należy jednak – jak już wcześniej wspominano – omawianą problematykę postrzegać systemowo. O ile trudnym z punktu widzenia racjonalności zdaje się być całkowita rezygnacja z poboru podatku od nieruchomości (stanowi on znaczą większość dochodów podatkowych gmin i dużą część dochodów bieżących ogółem) to już podatek leśny, czy rolny w miastach silnie zurbanizowanych stanowi niewielki odsetek pobieranych dochodów (dla przykładu K. Błażkiwecz-Skuza wskazuje na przykładzie gmin województwa śląskiego, że w latach 2010-2016 wpływy z podatku leśnego oscylowały w granicach 0,04% - 0,06% ich dochodów ogółem[118]). Szczególnie w tym drugim przypadku bliskie wydają się być argumenty zawarte w obu nowelizacjach uopl konstytuujących fakultatywność poboru opłat lokalnych. Dość prawdopodobnym wydaje się być również twierdzenie, że gminy nie byłyby skłonne rezygnować z poboru tych danin, które stanowią wydatne źródło ich dochodów. Oczywistym jest ryzyko kierowania się przy podejmowaniu tego rodzaju decyzji przesłankami nie mającymi charakteru podatkowego (np. politycznymi), należy jednak podkreślić, że decyzja co do poboru (wprowadzenia) danej daniny stanowi kompetencję organu kolegialnego (stanowiącego) danej JST.

Co najważniejsze, ewentualna powszechność omawianego rozwiązania (fakultatywność poboru podatków i opat lokalnych) nie budzi wątpliwości konstytucyjnych. Po pierwsze, świadczy o tym już sama treść obowiązującej

[117] Zob. uzasadnienie do ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. O zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1045 z późn. zm.).

[118] K. Błażkiwecz-Skuza, *Znaczenie fiskalne podatku od nieruchomości na przykładzie województwa ślaskiego w latach 2010-2016, źródło: https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7987/1/K_Blazkiewicz-Skuza_Znaczenie_fiskalne_podatku_od_nieruchomosci.pdf*

regulacji upol (w zakresie opłat lokalnych). Po drugie, z wcześniejszych rozważań Ekspertyzy wynika, że JST w świetle obowiązującej Konstytucji RP powinny mieć gwarancje (a nie przymus) poboru własnych podatków i opłat. Nie stoi temu na przeszkodzie także treść art. 168 Konstytucji. W takiej sytuacji, przepis powyższy należałoby traktować jako dodatkową gwarancję dla decydowania o wysokości tych podatków i opłat, które organ stanowiący JST wprowadził na swoim terenie[119]. Ponad powyższe przypomnieć należy, że omawiana w niniejszym punkcie fakultatywność zakłada jedynie możliwość podjęcia decyzji o obowiązywaniu daniny na terenie gminy, w kształcie przyjętym w treści ustawy podatkowej. To nie JST, a ustawodawca tworzy więc w wymaganym zakresie niezbędne podstawy podatku lub opłaty. Spełniony zostaje w tym zakresie postulat wyłączności ustawowej w nakładaniu podatków (art. 217 Konstytucji RP). Sama bowiem materia tej zasady zostaje w omawianym modelu określona w ustawie (z jednoczesnym zachowaniem prawa JST do decydowania o wysokości podatków i opłat już obowiązujących).

Wpływ na kształt podstawy opodatkowania

W obecnie obowiązującym porządku prawym władztwo podatkowe gmin przejawia się m.in. w kształtowaniu podstawy opodatkowania. Jak wskazano w pkt 3 Ekspertyzy w sposób transparentny uprawnienie to odzwierciedla art. 5 upr. Możliwość współtworzenia podstawy opodatkowania podatkiem rolnym wynika w znacznej mierze z przyjętej konstrukcji podstawy opodatkowania gruntów gospodarstwa rolnego. Pole władztwa w tym zakresie wyznacza strefowanie kraju na potrzeby kalkulacji tzw. hektarów przeliczeniowych (stanowiących odstępstwo od powierzchni fizycznej gruntu). Obecnie brak jest daniny, która posługiwałaby się podobnym strefowaniem obszaru kraju na regiony, w których podstawa opodatkowania mogłaby pozostawać różna. Istotą zdaje się tutaj jednak pozostawać sama możliwość umocowania gminy do określonej modyfikacji jednego z elementów konstrukcyjnych podatku czy opłaty. O sposobności takiej świadczy również ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach. W akcie tym stworzono podobną możliwość (wyboru właściwej podstawy opodatkowania) przy czym ze względu na inne okoliczności (zob. szerz. pkt 3 Ekspertyzy). Możliwym jest zatem takie ukształtowanie podstawy opodatkowania, aby możliwym pozostawał wpływ organu uchwałodawczego JST. Dla przykładu, każda z przyjętych dotychczas kategorii podstaw opodatkowania w podatku od nieruchomości mogłaby zostać określona w pewnej maksymalnej wysokości. Gmina natomiast (podobnie jak w podatku rolnym) mogłaby tą podstawę stosownie modyfikować, posługując się określonymi ustawowo współczynnikami i kryteriami, np. w oparciu o postanowienia miejscowego planu zagospodarowania przestrzeni.

[119] Zob. L. Etel, *Uchwały .... Op. Cit.* s. 45

Rozwiązanie takie (na co wskazuje upr oraz ucpg) możliwe jest w świetle rozwiązań konstytucyjnych. Jak wspomniano podstawa opodatkowania, jako element od którego bezpośrednio zależna jest wysokość opodatkowania mieści się w treści normy art. 168 Konstytucji RP. Finalnie, dopuszczalnym w świetle Konstytucji RP byłoby również postrzeganie obniżenia podstawy opodatkowania jako ulgi (korekta podstawy opodatkowania) przyznawanej na etapie stanowienia prawa podatkowego, wedle reguł uregulowanych w ustawie podatkowej.

Stosowanie ulg przedmiotowych

Uwagi o podobnym charakterze sformułować można w zakresie umożliwienia JST współdecydowania o kształcie ulg przedmiotowych. W obowiązującym stanie prawnym ustawodawca możliwość taką przewidział m.in. w ramach podatku rolnego. Jak już wspomniano organ stanowiący ma prawo określić tryb stosowania oraz szczegółowe warunki stosowania zwolnienia (w istocie ulgi korygującej podstawę opodatkowania) z opodatkowania gruntów na których zaprzestano produkcji rolnej (zob. art. 12 ust. 9 w zw. art. 12 ust. 1 pkt 7 upr[120]). Podobnie w art. 13e upr ustawodawca wyposaża radę gminy w możliwość wprowadzania innych zwolnień i ulg przedmiotowych niż te które zostały określone w ustawie. Z konstrukcji przywołanych upoważnień wynika, że obecnie możliwym w świetle regulacji Konstytucji RP jest przekazanie gminie władztwa w zakresie udzielania na etapie stanowienia prawa ulg przedmiotowych o charakterze generalnym. Z tego punktu widzenia dążenie do generalnego wyrównania poziomu władztwa daninowego we wszelkich daninach i opłatach lokalnych powinno polegać na stworzeniu normatywnych podstaw do stanowienia ulg przedmiotowych (ulgi podmiotowe o charakterze generalnym podobnie jak zwolnienia tego samego rodzaju, narażone byłyby na zarzut ingerowania w zagwarantowany w ustawie zakres podmiotowy podatku). Dla stworzenia pola do tego rodzaju aktywności organów stanowiących ustawodawca w ustawach podatkowych jednolicie powinien jednak określić standardy stosowania owych ulg. W praktyce mogłyby one pozostać zbliżone kształtem do regulacji podatku rolnego i odnosić się do części podstawy opodatkowania (np. określonych kategorii budynków w podatku od nieruchomości) lub wysokości podatku.

Różnicowanie stawek

Kolejnym elementem konstrukcyjnym podatku/opłaty, który w obowiązującym stanie prawnym przekazany został do stosownego uregulowania organom gminy,

[120] Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 upr zwalnia się z podatku rolnego grunty gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, z tym że zwolnienie może dotyczyć nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, lecz nie więcej niż 10 ha - na okres nie dłuższy niż 3 lata, w stosunku do tych samych gruntów; natomiast w myśl art. 12 ust. 9 upr Rada gminy określa, w drodze uchwały, tryb i szczegółowe warunki zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 7.

pozostają stawki podatkowe. Możliwość określenia konkretnego poziomu stawki występuje w zasadzie powszechnie w każdym podatku i opłacie lokalnej (z wyłączeniem opłaty skarbowej). Do powszechnych nie należy już jednak ten mechanizm, który pozwala różnicować stawkę w stosunku do poszczególnych przedmiotów opodatkowania. Transparentny przykład tego rodzaju władztwa stanowi art. 5 ust. 2 upol. W podatku od nieruchomości rada gminy może różnicować wysokość stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu (podobna regulacja dotyczy podatku od środków transportowych). Możliwości takiej ustawodawca nie przewidział natomiast w stosunku np. do podatku rolnego oraz leśnego. Z systemowego punktu widzenia już sam fakt ukształtowania określonych upoważnień do różnicowania stawek sytuuje ten mechanizm w ramach regulacji konstytucyjnej. Pozbawienie organów stanowiacych tych uprawnień w innych daninach o charakterze lokalnym, stanowi natomiast ograniczenie potencjalnego władztwa JST w zakresie dostosowania wysokości świadczeń publicznych do istniejącej sytuacji społeczno-gospodarczej. Umocowanie mechanizmu różnicowania stawek podatkowych – z punktu widzenia normatywnej konstrukcji podatku – sytuować można w kategoriach ulgi podatkowej. Do współtworzenia tego rodzaju ulg i kształtowania w tym zakresie wysokości podatku uprawnia gminę bezpośrednio treść art. 168 oraz 217 Konstytucji RP.

Podsumowując, obecnie obowiązujące regulacje prawne pozwalają na wyprowadzenie szeregu, silnie zróżnicowanych konstrukcji normatywnych, co do zakresu pozostawionej samorządowi gminnemu swobody w zakresie kształtowania wysokości podatków i opłat lokalnych - poczynając od regulacji wyjątkowo sztywnych po regulacje relatywnie elastyczne. Brak spójnego obecnie modelu ustawowego co do granic władztwa daninowego gmin przekłada się na rozbieżności w orzecznictwie nadzorczym i sądowym. Z uwagi na skomplikowanie i wagę omawianej materii postulować należy wprowadzenie kodyfikacji zasad i trybu ustalania podatków i opłat lokalnych w obrębie jednej ustawy – albo w drodze dedykowanej temu celowi ustawy, albo w drodze przepisów ogólnych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych – z równoczesnym przeglądem obowiązujących rozwiązań szczegółowych, nadmiernie zawężających możliwy konstytucyjnie zakres władztwa podatkowego JST. Pozwalałoby to na wprowadzenie jasnych determinant wykładni przepisów prawa i ujednolicenie praktyki oraz orzecznictwa gwarantując niezbędny poziom bezpieczeństwa prawnego i pewności prawnej adresatów uchwał daninowych.

Obecny zakres władztwa daniowego gmin determinowany jest treścią ustaw podatkowych. To ustawodawca kształtując dany podatek decyduje autonomicznie o katalogu mechanizmów wpływania na wysokość podatków i opłat lokalnych.

Co do zasady katalog ten determinowany jest ideą danego obciążenia (przełożoną na konstrukcję prawną daniny). Rozwiązanie takie, choć zgodne z treścią art. 168 i art. 217 Konstytucji RP nie jest uzasadnione. Jak już wskazano ustawodawca różnicuje zakres władztwa daninowego gmin nie podając przy tym jakichkolwiek argumentów natury prawnej lub aksjologicznej.

Poza opisywaną powyżej możliwością rozszerzenia władztwa daninowego JST o elementy, które znane są z już obowiązującego porządku prawnego, istnieje jednoczesna możliwość aplikowania do ustaw podatkowych mechanizmów nowych, które dotychczas nie znalazły odzwierciedlenia w ustawodawstwie. Charakterystykę owych mechanizmów przedstawia poniższy katalog.

Zwolnienia o charakterze mieszanym

Jak opisywano w poprzednich punktach Ekspertyzy (zob. 4.2.) zwolnienie podatkowe jako element konstrukcyjny podatku może w oczywisty sposób rzutować na wysokość zobowiązania. Zwolnienie zatem co do zasady mieści się wśród elementów konstrukcyjnych podatku wpływających na jego wysokość (o której mowa w treści art. 168 Konstytucji RP). Ustawodawca zapewnia obecnie gminom możliwość wprowadzania zwolnień o charakterze przedmiotowym. Organy nadzoru i sądy administracyjne uznają jednak za nieważne wszelkie uchwały, które wprowadzają zwolnienia z elementem podmiotowym. W piśmiennictwie prezentowane jest jednak stanowisko opowiadające się za dopuszczalnością zwolnień mieszanych[121].

Przemawia za tym to, że zwolnienia mieszane posługują się kryteriami podmiotowymi jedynie uzupełniająco, w celu dookreślenia przedmiotu opodatkowania objętego zwolnieniem i nie są ukierunkowane na całkowite zdjęcie ciężaru podatkowego z danej kategorii podmiotów (w tym sensie prowadzi - w założeniu - do modyfikacji wysokości zobowiązania podatkowego a nie jego wyeliminowania).

Nadto, postulat dotyczący rozszerzenia dotychczasowych upoważnień do wprowadzania zwolnień, uzasadniony jest względami praktycznymi. Argumentacja rozstrzygnięć które, kwestionują zwolnienia mieszane sprowadza się do poszukiwania w treści zwolnienia określonych podmiotów. Dla przykładu WSA w Gliwicach w jednym z wyroków wskazał[122]: *konstrukcja przepisu art. 7*

[121] L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 127.

[122] Wyrok WSA w Gliwicach z 1.03.2011 r., I SA/Gl 56/11, został wydany w stanie faktycznym, w którym treść zwolnienia dotyczyła: „gruntów, budynków lub ich części oraz budowli zajętych na prowadzenie działalności statutowej ochotniczych straży pożarnych, zajętych na prowadzenie działalności jednostek organizacyjnych samorządu gminnego, zajętych przez podmioty instytucji kultury, organy policji, związki hodowli gołębi pocztowych, a także gminne grunty, budynki lub ich części oraz budowle gminne lub ich części nieoddane w użytkowanie zależne".

ust. 3 u.p.o.l. przesądza o tym, że zwolnienie może dotyczyć tylko i wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzajów działalności. Przy czym przedmiot winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu, muszą zostać tak w przepisie określone, żeby dotyczyły potencjalnie/hipotetycznie nieoznaczonego indywidualnie podatnika. Należy jednak zauważyć, że wskazany powyżej postulat sądu jest o tyle trudny do zrealizowania, że zwolnienie w każdym przypadku będzie w ostatecznym rozrachunku dotyczyło określonego podmiotu, a to z tej przyczyny, że konstrukcja podatku obejmuje zarówno przedmiot, jak i podmiot podlegający opodatkowaniu[123]. Ujmując rzecz inaczej, nie ma przedmiotu opodatkowania bez podmiotu, któremu ten przedmiot można przypisać. W konsekwencji nie ma też zwolnienia przedmiotowego, którego nie można przypisać określonemu podmiotowi. Utrudnienie to wymaga od rad gmin staranności w tworzeniu przepisów prawa miejscowego, przede wszystkim przy określaniu kryterium zwolnienia poprzez identyfikację przedmiotu, a nie podmiotu tego zwolnienia. W każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy można wywieść, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnieniu przypisać można charakter zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego, a to w konsekwencji – w świetle prezentowanego poglądu – oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 upol.

Zwolnienie przedmiotwo-podmiotowe polega na wskazaniu określonego przedmiotu opodatkowani z jednoczesnym jego doprecyzowaniem przez podanie cech identyfikujących ten przedmiot, np. poprzez wskazanie cech określonych podmiotów. Zdaniem Autorów tego rodzaju zwolnienie nie modyfikuje w żaden sposób podmiotowego aspektu opodatkowania, pod warunkiem, że nie jest zwolnieniem generalnym (tj. zwolnieniem obejmującym wszystkie przedmioty opodatkowania znajdujące się we władaniu konkretnego podmiotu; co do takiego rodzaju zwolnienia zresztą można byłoby wysnuwać przypuszczenia o jego czysto podmiotowym charakterze).

Pewnym argumentem przemawiającym za umożliwieniem organom stanowiącym wprowadzania zwolnień mieszanych pozostaje również sam kontekst przepisów, które formułują dotychczasowe upoważnienia (np. art. 7 ust. 3 upol). Ustawodawca wyraźnie wskazuje w tym przypadku, że rada posiada kompetencje do wprowadzania zwolnień przedmiotowych „innych niż określone w ust. 1". W całym katalogu zwolnień zawartych w upol większość posiada mieszany tj. podmiotowo-przedmiotowy charakter (zob. np. art. 7 ust. 1 pkt 7 lub pkt 14). Skoro zatem wzorem dla rad gmin na podstawie dotychczasowego upoważnienia pozostają zwolnienie podmiotowo-przedmiotowe to nie sposób odmówić słuszności

[123] A. Ostrowska, *Op. Cit.*, s. 72.

argumentom stawianym za umożliwieniem gminom wprowadzania zwolnień mieszanych. Postulaty tego rodzaju wysnuwane są również w doktrynie[124].

Fakultatywne stosowanie zwolnień

Charakter zwolnień podatkowych pozwala twierdzić, że realizacja władztwa podatkowego JST, mogłaby następować w stopniu szerszym aniżeli poprzez możliwość jedynie tworzenia zwolnień innych aniżeli wskazane w ustawie. Zdaniem Autorów perspektywa konstytucyjna pozwala na stworzenie organom stanowiącym możliwości wyboru (opcji) zwolnień spośród określonych w ustawie (bądź to określonych co do konkretnej treści, bądź też określonych jedynie co do kategorii podmiotów). Taki katalog mógłby obejmować również zwolnienia czysto podmiotowe, które rada gminy mogłaby wprowadzać stosownie do uwarunkowań lokalnych. Tym samym spełniony zostałby wyrażony w art. 217 Konstytucji wymóg określenia w drodze ustawy kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Oba zatem wspomniane powyżej sposoby ustawowego określenia kategorii podmiotów zwolnionych z określonej daniny lokalnej, wpisywałyby się w treść konstytucyjnych upoważnień. Nawet przy założeniu (jak to opisywano wcześniej), że zwolnienia podmiotowe nie wpływają na wysokość podatków i opłat lokalnych, kompetencja gminy do ich odpowiedniego stanowienia wynika już z samej treści art. 217 Konstytucji RP. Twierdzenie o poprawności takich zwolnień bierze swoje źródło w przekonaniu, że art. 168 Konstytucji RP, wykładany systemowo, stanowi jedynie o pewnym minimum jakie przysługuje JST w ramach zagwarantowanego jej władztwa (nie sprowadza on bowiem wysokości danin lokalnych do jedynego przejawu władztwa JST). Skoro bowiem art. 217 Konstytucji RP wyraźnie rezerwuje dla ustawy „kategorie podmiotów zwolnionych" to uznać należy, że zwolnienia bez względu na to, czy wpływają na wysokość podatku czy nie (zwolnienia podmiotowe) mogą stanowić przedmiot uchwał daninowych JST. Zwolnieniami opcjonalnymi można uczynić niektóre z istniejących zwolnień ustawowych (np. określonych w art. 7 ust. 1-2 upol) lub jak wskazano zwolnienia zbudowane na podstawie określonych ustawowo kategorii podmiotów.

Możliwość stosowania opodatkowania zmiennego

Kolejny przejaw władztwa daninowego JST, który do tej pory nie znalazł odzwierciedlenia w treści obowiązującej regulacji, a mieści się zdaniem Autorów w konstytucyjnym upoważnieniu, odnosi się do możliwości kształtowania stawki podatkowej. Jak już opisywano stawka podatku jako ten element konstrukcyjny podatku, który bezpośrednio wpływa na wysokość podatku stanowi obecnie

[124] L. Etel, R. Dowgier, Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany, Białystok 2013, s. 127; zob. tez A. Ostrowska, *Władztwo podatkowe gminy w zakresie wprowadzania zwolnień z podatku od nieruchomości – teoria i praktyka*, FK 2019, nr 7-8, s. 66-77.

w zasadzie najczęstszy przedmiot upoważnień kierowanych do rad gmin. Jak dotąd upoważnienia ta sprowadzały się wyłącznie do możliwości decydowania o wysokości stawki oraz jej różnicowania. Spoglądając na opisywane zagadnienie z punktu widzenia teorii podatku oraz modelu opodatkowania ustawodawca ogranicza przejaw samodzielności gmin wyłącznie do opodatkowania proporcjonalnego. Innymi słowy gmina co prawda decyduje o wysokości stawki jednak, szczególnie w zakresie jej różnicowania ustawodawca wskazuje ze względu na jakie okoliczności różnicowanie powinno to nastąpić. Co więcej, różnicowanie stawki następuje w obszarze określonego przedmiotu opodatkowania.

Zdaniem Autorów rozwiązania konstytucyjne dopuszczają możliwość różnicowania stawek podatkowych (a więc decydowanie o wysokości podatków i opłat) w stosunku do wartości podstawy opodatkowania. Innymi słowy możliwym w świetle postanowień konstytucji RP jest wprowadzenie opodatkowania zmiennego tj. takiego, w którym stawka zmienia się wraz ze zmianą wartości podstawy opodatkowania. W efekcie zastosowania takiego rozwiązania organ stanowiący mógłby realizować swoją politykę podatkową np. w stosunku do budynków lub ich części o charakterze mieszkalnym, wprowadzając tzw. progresję podatkową (część podstawy opodatkowania objąć minimalną stawką, pozostałą część z kolei stawką wyższą). Rozwiązanie to bliskie swojej konstrukcji uldze podatkowej (korekcie stawki podatkowej) pozwalałoby na osiągnięcie celów, które przy dzisiejszym kształcie upoważnień ustawowych nie są możliwe do realizacji. Posługując się przykładem podatku od nieruchomości wskazać można na kwestionowanie zwolnień o charakterze częściowym. Zwolnienia częściowe to takie, które obejmują jedynie pewną część przedmiotu opodatkowania (np. zwolnienie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków mieszkalnych do powierzchni 200 m2). W stosunku do tego rodzaju zwolnień jednoznacznie krytycznie wypowiadają się organy nadzoru[125]. Proponowany mechanizm (opodatkowanie zmienne) pozwalałby osiągnąć podobny cel jednak przy jednoczesnym pozostawieniu opodatkowania objętego tym mechanizmem przedmiotu opodatkowania. Opisywane rozwiązanie nie powinno budzić wątpliwości konstytucyjnych, gdyż co do zasady ideowo zbieżne jest z instytucją różnicowania stawek w obrębie tego samego przedmiotu opodatkowania. Skoro różnymi stawkami mogą być opodatkowane różne kategorie budynków to wydaje się, że różnymi stawkami mógłby być opodatkowany wybrany przedmiot opodatkowania (w zależności od wysokości podstawy opodatkowania).

Podsumowując: możliwość zmian w zakresie uprawnień prawotwórczych JST w zakresie podatków i opłat lokalnych sprowadzić należy do dwóch aspektów. Po pierwsze możliwym i potrzebnym wydaje się ujednolicenie formułowanych obecnie

[125] Zob. np. Uchwała nr 23.250.2018 Kolegium RIO w Warszawie z dnia 18 grudnia 2018 r.

w ustawach podatkowych upoważnień do realizacji władztwa daninowego gmin (istotne jest tutaj wykorzystanie znanego już dorobku normatywnego). Po drugie istnieją mechanizmy, które swoim zakresem mieszczą się w unormowaniach konstytucyjnych dotyczących lokalnego władztwa daniowego, jednak nie zostają dostrzeżone jako istotne przez ustawodawcę podatkowego. Tak jak wspomniano na wcześniejszych etapach analizy rozwaga nad ewentualnymi zmianami w zakresie formułowania treści upoważnień wymaga analizy ewentualności wprowadzenia do obowiązującego systemu jednolitych przepisów ogólnych, przyporządkowanych do wszystkich podatków i opłat lokalnych. Zmiany te powinny jednak charakteryzować się podejściem systemowym tj. uwzględniać zarówno gotowość organów stanowiących do przyjęcia znacznie szerszego zakresu kompetencji podatkowych, jak również powinny charakteryzować się dbałością o stan budżetów lokalnych i efektywność fiskalną podatków i opłat lokalnych.

4.6. Określenie ustawowych granic wysokości opodatkowania (wskaźniki gospodarcze i statystyczne jako mechanizmy waloryzacji stawek).

W polu problematyki władztwa daninowego JST znajduje się również zagadnienie inne od dotychczas poruszanych, a związane bezpośrednio z kształtowaniem jego granic. W pkt 3 Ekspertyzy opisywano mechanizm ustalania wybranych stawek maksymalnych. Mechanizm ten niezbędny jest dla zagwarantowania adekwatności przyjętej w ustawie stawki maksymalnej opłaty lub podatku. Obecnie, z perspektywy gmin dobór wskaźników, które odpowiadają za waloryzację stawek istotny jest jako mechanizm wyznaczający w istocie zakres ich władztwa. Skoro w zakresie maksymalnych wysokości stawek podatkowych gmina podejmować może decyzje wyłącznie w wyznaczonych przez ustawodawcę ramach, to dobór wskaźników waloryzujących stawkę maksymalną bezpośrednio odpowiada za zakres władztwa podatkowego gminy. W większości dotychczasowych danin wskaźnikiem odpowiedzialnym za waloryzacje górnych granic stawek podatkowych jest wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych. Jak już wskazano wskaźnik ten zawiera obiektywne dane, jednak w pewnych okolicznościach można mieć wątpliwości co do jego adekwatności. Z badań przeprowadzonych przez Instytut Rozwoju Miast i Regionów wynika, że stawki podatku od nieruchomości w latach 2010-2019 rosły wolniej aniżeli inne wskaźniki społeczno–gospodarcze. Dla przykładu zakres wzrostu stawek w zależności od przedmiotu opodatkowania wyniósł w przywołanych latach od 14,4% do 25,6% podczas gdy – przykładowo – minimalne wynagrodzenie w analogicznym czasie wzrosło o ponad 70%. Z kolei w czasie kryzysu gospodarczego i wysokiej inflacji stawki podatkowe mogłyby zostać zwiększone o kilkanaście procent (w danym roku podatkowym), co w takich okolicznościach mogłoby się wiązać

z negatywnymi skutkami społecznymi. Rozwaga nad doborem wskaźników waloryzujących stawki podatków i opłat lokalnych jest w znacznej mierze dyskusją o charakterze ekonomicznym tj. pozaprawnym. Należy jednak podkreślić, że dobór adekwatnych wskaźników waloryzacji stawki podatkowej stanowi gwarancję wyznaczenia właściwych granic władztwa daninowego (w zakresie decydowania JST o wysokości opodatkowania).

5. Uwagi szczegółowe – stosowanie techniki odesłań w ustawodawstwie dotyczącym podatków i opłat lokalnych.

W szerokim kontekście władztwa daninowego JST istotna jest również konieczność zagwarantowania należytego poziomu jakości legislacji podatkowej. Najdalej idące i szerokie upoważnienia kierowane w stosunku do organów uchwałodawczych, mogą bowiem zostać zaprzepaszczone przez brak stabilności i pewności prawnej, szczególnie w sprawie tak kluczowych konstrukcji opodatkowania jak jego przedmiot. Dyskusja na temat zakresu lokalnego władztwa podatkowego przybiera wówczas przejaw iluzji.

Przykładem zaprzepaszczania źródeł dochodów gmin, ale też ich autonomii podatkowej pozostaje podatek od nieruchomości. W art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 upol ustawodawca definiując część przedmiotów opodatkowania odsyła do odrębnej (niepodatkowej) ustawy (ustawy Prawo budowlane). Problemy, jakie powstają za sprawą zastosowanej techniki prawodawczej sprowadzają się do dwóch głównych wątków. Po pierwsze, dość często za sprawą omawianego problemu dochodzi do uzależnienia zakresu obowiązku podatkowego (przedmiotu podatku) od potrzeb niepodatkowych np. istotnych z punktu widzenia procesu budowlanego. Po drugie, charakter prawa podatkowego (swoista metoda regulacji) wymaga należytej precyzji w formułowaniu stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, co wobec komentowanego odesłania wymaga zastosowania skomplikowanych metod wykładni.

O niezasadności rozwiązania polegającego na budowaniu przedmiotu opodatkowania w oparciu o regulacje pozapodatkowe wielokrotnie wypowiadano się w piśmiennictwie oraz orzecznictwie sądowym (w tym konstytucyjnym). K. Radzikowski oceniając skutek stosowania odesłań w ustawie podatkowej wskazał[126]: w *oczywisty sposób łamie to zasady przyzwoitej legislacji i oddala realizację postulatu pewności prawa podatkowego, a co więcej – otwiera pole zachowań patologicznych: kontrowersyjne przepisy są zazwyczaj wprowadzane*

[126] K. Radzikowski, *Ciąg dalszy sporów o definicję budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości - casus elektrowni wiatrowych*, ZNSA 2017, nr 5, s. 37-60.

w toku prac parlamentarnych na szczeblu roboczym przez pojedynczych posłów, najczęściej z argumentacją, że nie chodzi o nic więcej, jak tylko o „uściślenie" czy „dostosowanie" do innych regulacji, czego konsekwencji podatkowych nikt nie jest świadomy. W. Morawski w artykule zatytułowanym, *Gdzie jest definicja budowli w podatku od nieruchomości*[127], odnosząc się do jakości definicji przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wskazał z kolei, że: w *jednym na pewno trzeba się zgodzić z sądem zadającym pytanie – analizowana regulacja jest bardzo niejasna. Zaprezentowaną koncepcję rozumienia przepisów należy rozumieć tylko i wyłącznie jako – z pewnością niepozbawioną wad – próbę „ratowania konstytucyjności" regulacji normatywnej, a nie jako wyraz aprobaty dla fatalnego poziomu legislacyjnego przyjętych rozwiązań normatywnych.*

Bezpośredni wyraz stanowiska w zakresie jakości rozwiązania polegającego na zewnętrznym definiowaniu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, publ. OTK-A 2011/7/71. Trybunał Konstytucyjny wskazał: *Prezentacja przez Trybunał Konstytucyjny rozbudowanych rozważań dotyczących aparatury pojęciowej przyjętej w u.p.o.l. pozwala zwrócić ustawodawcy uwagę na konieczność usunięcia licznych mankamentów legislacyjnych obarczających wskazaną ustawę. Zaznaczyć należy przy tym, że eliminacja stwierdzonych wad może nastąpić – teoretycznie – na dwa sposoby: 1) przez nadanie poprawnego kształtu definicjom zawartym w u.p.b. i odwołującym się do nich definicjom występującym w u.p.o.l. lub 2) przez opracowanie autonomicznych definicji dla u.p.o.l. Podkreślić jednak trzeba, iż jako optymalne jawi się drugie z tych rozwiązań, gdyż otwarte definicje wyrażeń «budowla» i «urządzenie budowlane», sformułowane w u.p.b., akceptowalne na gruncie prawa budowlanego, nie mogą być – ze względu na zakaz wykładni per analogiam na niekorzyść podatnika – stosowane w jednakowy sposób, czyli w pełnym zakresie na gruncie prawa podatkowego.*

W istocie analogiczne stanowisko Trybunał Konstytucyjny zawarł w postanowieniu sygnalizacyjnym z dnia 15 grudnia 2020 r. O nr SK 80/19, publ. OTK-A 2020, nr 72. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia Trybunał wskazał: *Zdaniem Trybunału, uchybieniem w prawie, uzasadniającym wydanie niniejszego postanowienia sygnalizacyjnego, jest zawarcie w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odwołania do przepisów prawa budowlanego, co nie pozwala na zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie na podstawie przepisów u.p.o.l. Trybunał zauważa, że określenie przedmiotu opodatkowania ma kluczowe znaczenie – w kontekście wywodzonych z art. 2 Konstytucji zasad: zaufania*

[127] W. Morawski, *Gdzie jest definicja budowli w podatku od nieruchomości?*, PP 2010, nr 7, s. 25-33.

obywatela do państwa, bezpieczeństwa prawnego oraz określoności prawa – dla podatników. Już na podstawie samego brzmienia przepisów ustawy podatkowej powinni oni wiedzieć, bez większych wątpliwości, czy podlegają w danym stanie faktycznym opodatkowaniu, czy też nie. Tymczasem w wypadku budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie jest możliwe zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania wyłącznie na podstawie ustawy podatkowej, jaką jest u.p.o.l. Konieczne jest bowiem odwołanie się do przepisów prawa budowalnego, które również nie pozwalają na precyzyjne ustalenie – dla celów podatkowych – czy dany obiekt podlega opodatkowaniu jako budowla, czy też nie.

W istocie analogiczne stanowisko wyrażone zostało w postanowieniu sygnalizacyjnym Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanym w składzie siedmioosobowym, dnia 22 października 2018 r. o sygn. II FSK 2983/17, publ. LEX nr 2604136. Powiększony skład sędziowski uznał wówczas: Zdaniem składu sie*dmiu sędziów NSA, podstawowe elementy konstrukcyjne podatku, w tym dotyczące przedmiotu opodatkowania, winny wprost wynikać z ustawy podatkowej. Zastrzeżenia Naczelnego Sądu Administracyjnego budzi praktyka legislacyjna polegająca na swoistym rozproszeniu elementów składających się na jedną normę podatkową w różnych tekstach prawnych. Wątpliwości wiążą się zwłaszcza z zakresem dopuszczalności konstruowania normy podatkowej na podstawie przepisu zawartego w ustawie podatkowej, z uwzględnieniem rozwiązań legislacyjnych przyjętych w więcej niż jednym akcie tej samej rangi, lecz regulującym problematykę nie mieszczącą się w prawie podatkowym. W analizowanym przypadku zachodziła dodatkowo sytuacja, w której brzmienie przepisu podatkowego (art. 1a pkt 2 u.p.o.l.) nie uległo zmianie od dnia 1 stycznia 2003 r., natomiast zmianom podlegały definicje i pojęcia zawarte w ustawach pozapodatkowych, co – jak zostanie wykazane poniżej – prowadzić może do znaczących, a jednocześnie nie zawsze zamierzonych zmian w podstawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości.*

Przywołane poglądy, tak doktryny jak również orzecznictwa, jednoznacznie wskazują na pilną konieczność dostosowania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości do standardów obowiązujących w prawie podatkowym. Dopóty dopóki o zakresie obowiązku podatkowego decydować będą regulacje inne niż podatkowe, trudno twierdzić o stabilnych źródłach dochodów gmin. W takim stanie rzeczy jakakolwiek regulacja stanowiąca o wpływie gmin na wysokość podatków i opłat lokalnych stanowić będzie wyraz pozornego jedynie wypełnienia Konstytucyjnego upoważnienia do przekazania gminom decyzyjności w zakresie przysługujących im danin publicznych.

Jak wskazywał Trybunał Konstytucyjny, eliminacja stwierdzonych wad może nastąpić – teoretycznie na dwa sposoby: 1) poprzez nadanie poprawnego kształtu definicjom zawartym w ustawie Prawo budowlane i odwołującym się do nich definicjom upol lub 2) przez opracowanie autonomicznych definicji dla upol, przy czym jako optymalne, ze względu na cel definiowania, jawi się drugie z tych rozwiązań.

***

dr Paweł Grzybowski
prawnik
Konsultant

dr Anna Kudra-Ostrowska
prawnik
Konsultant

Dominik Goślicki
radca prawny
Starszy Konsultant

Prof. UAM dr hab. Krystian Ziemski
radca prawny
Senior Partner