

Krystyna Sawicka

Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytet Wrocławski

Wybrane instytucje systemu finansowego samorządu terytorialnego w Polsce

1. Podstawy wyodrębnienia systemu finansowego samorządu terytorialnego

Wyodrębnienie finansów jednostek samorządu terytorialnego należy wiązać przede wszystkim z przesłankami ustrojowymi. Występują bowiem ściśle związki między charakterem państwa, jego założeniami ustrojowymi a rolą i miejscem organów lokalnych oraz ich gospodarką finansową¹. Organizacja aparatu państwowego i relacje pomiędzy poszczególnymi szczeblami struktury państwa wpływają na unormowania odnoszące się do finansów lokalnych. Ustrojowa ranga finansów lokalnych wiąże się ściśle z rolą, jaką odgrywa w państwie samorząd terytorialny.

Reaktywowany w Polsce w 1990 r., początkowo na szczeblu gminy², a następnie na szczeblu powiatu³ i województwa⁴, samorząd terytorialny stanowi element ustroju państwowego. Istota samorządu terytorialnego polega na wykonywaniu władzy państwowej przy wykorzystaniu władztwa administracyjnego w zakresie kształtowania życia publicznego w gminie, powiecie i województwie, w ramach obowiązującego porządku prawnego, przez odrębne od państwa podmioty o strukturze korpora-

¹ W. Nykiel, *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993, s. 7.

² Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

³ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.

⁴ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 z późn. zm.

cyjnej regulowanej ustawami⁵. Jednostki samorządu terytorialnego są podmiotami niepaństwowymi i zdecentralizowanymi, którym mocą ustawy przyznano zadania i kompetencje z zakresu administracji publicznej. Elementem konstytutywnym decentralizacji jest samodzielność w wykonywaniu zadań przez podmioty zdecentralizowane, realizowana w ramach istniejącego porządku prawnego. Formą zapewnienia zgodności działań podmiotów zdecentralizowanych z prawem jest nadzór weryfikacyjny, czyli taki, którego kryterium stanowi legalność i który sprawuje się wobec podmiotu samodzielnego i niezależnego. Samorząd terytorialny jako podmiot władzy publicznej jest nosicielem przypisanych mu praw podmiotowych, a jego zasadnicza funkcja to wykonywanie zadań publicznych niezastrzeżonych na rzecz innych podmiotów prawa publicznego, przede wszystkim na rzecz państwa. Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁶ określa wszystkie zasadnicze elementy struktury prawnej samorządu terytorialnego. Jako podmioty prawa odrębne od administracji rządowej, jednostki samorządu terytorialnego mają przyznane im w Konstytucji określone prawa podmiotowe, w tym w zakresie finansów publicznych prawo udziału w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań (art. 167 ust. 1), prawo do subwencji ogólnej i dotacji celowych z budżetu państwa (art. 167 ust. 3), prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych (art. 168) oraz prawo do samodzielnego kształtowania i dokonywania wydatków publicznych (art. 167 ust. 3 w związku z art. 16 i 216 ust. 1). Zgodnie z nakazem konstytucyjnym wszystkie prawa podmiotowe samorządu terytorialnego są realizowane w zakresie określonym w ustawach⁷. To ustawodawca zwykły zatem przesądza o zakresie i warunkach korzystania z praw podmiotowych przyznanych przez Konstytucję jednostkom samorządu terytorialnego. Jednostki te wykonują zadania publiczne, korzystając ze swych praw podmiotowych zarówno publicznych, jak i majątkowych, a także w drodze tych wszystkich instrumentów prawnych, które ustawodawca przyznaje ich organom, takich jak na przykład kompetencje do wydawania aktów administracyjnych.

Do naruszeń konstytucyjnie określonych praw podmiotowych jednostek samorządu terytorialnego dochodzi najczęściej wtedy, gdy przepisy ustawowe nie respektują konstytucyjnie ukształtowanej struktury prawnej samorządu terytorialnego. Dotyczy to między innymi niezgodnych z normami Konstytucji, a także z zasadami i wartościami chronionymi przez Konstytucję, zakresów zadań publicznych, dla poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego, konstrukcji w przedmiocie udziału jednostek samorządu terytorialnego w dochodach publicznych, konstrukcji subwencji i dotacji celowych z budżetu państwa czy konstrukcji źródeł dochodów

⁵ *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 1993, s. 111.

⁶ Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

⁷ Szerzej A. Błaś, *Reaktywowanie samorządu terytorialnego w Rzeczypospolitej Polskiej w 1990 r.*, [w:] *Studium nad samorządem terytorialnym*, red. A. Błaś, Wrocław 2002, s. 18 n.; W. Miemieć, M. Miemieć, *Podmiotowość publicznoprawna gminy*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 11–12; W. Miemieć, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, s. 77 n.

jednostek samorządu terytorialnego. Niekonstytucyjne rozwiązania prawne przyjęte przez ustawodawcę zwykłego oraz niekonstytucyjne interpretacje obowiązującego prawa mogą prowadzić i — jak potwierdza to doświadczenie — prowadzą do osłabienia praw podmiotowych jednostek samorządu terytorialnego, ograniczając możliwości wykonywania przez nie zadań. W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera sądowa ochrona naruszonych praw podmiotowych samorządu terytorialnego. Konstytucyjna odrębność samorządu terytorialnego, zarówno pod względem instytucjonalnym, jak i funkcjonalnym, wiąże się z jego samodzielnością w stosunku do innych organów władzy publicznej. Samodzielność ta dotyczy przede wszystkim wykonywania przez jednostki samorządu terytorialnego przypisanych im ustawowo zadań we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność i jest ona urzeczywistniania poprzez korzystanie z przysługujących im praw podmiotowych, zarówno publicznych, jak i majątkowych. Interpretując pojęcie i zakres samodzielności, należy odwołać się do Konstytucji oraz wynikających z niej zasad i wartości, a także do ustaw kształtujących prawa podmiotowe samorządu terytorialnego, określone w sposób ogólny w Konstytucji. Samodzielność jednostki samorządu terytorialnego z jednej strony oznacza dysponowanie swoimi prawami podmiotowymi w granicach prawa powszechnie obowiązującego, z drugiej — zakaz naruszania konstytucyjnie określonych praw podmiotowych w drodze ustaw stanowiących przez parlament. Przesłankami uzasadniającymi ewentualne ograniczenie samodzielności jednostek samorządu terytorialnego mogą być konstytucyjnie określone cele lub chronione konstytucyjnie wartości. O tym, czy w danej sytuacji ważniejsza jest samodzielność samorządu terytorialnego, czy też może ochrona owych konstytucyjnych wartości lub osiągnięcie konstytucyjnych celów, musi rozstrzygnąć prawodawca w drodze ustawy⁸.

Zakres kompetencji i zadań samorządu terytorialnego jest odzwierciedleniem stopnia decentralizacji administracji publicznej oraz przesądza o pozycji poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Wykonywanie zadań pociąga za sobą konieczność ponoszenia wydatków, które z kolei muszą mieć określone źródła ich pokrycia. Dochody, jakimi dysponują jednostki samorządu terytorialnego, stanowią więc gwarancję realizacji ich zadań i kompetencji. W tym kontekście sprawą dużej wagi jest zagwarantowanie jednostkom samorządu terytorialnego odpowiednich dochodów oraz przyznanie uprawnień do kształtowania ich wysokości i poboru. Spełnienie tego warunku wiąże się z koniecznością samoograniczenia władztwa finansowego należącego do państwa jako władzy suwerennej. Z tego względu decyzje dotyczące konstrukcji i formy prawnej dochodów, a także przyznania źródeł dochodów określonemu szczeblowi struktury państwa, należą do władzy państwowej. Natomiast kompetencje organów jednostek samorządu terytorialnego do stanowienia o dochodach są bardzo ograniczone, z wyjątkiem gmin, które korzystają

⁸ Orzeczenie TK z dnia 24 stycznia 1995 r., K 5/94, za: J. Oniszczyk, *Konstytucja RP w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Kraków 2000, s. 212.

z określonego władztwa podatkowego w przeciwieństwie do pozostałych jednostek, które takiego władztwa nie mają. Przekazanie części władztwa finansowego przez państwo na rzecz samorządu terytorialnego może dokonać się w drodze decentralizacji finansowej, rozumianej jako konstytucyjne przekazanie uprawnień do poboru danin publicznych oraz stosowania związanej z tym polityki, w granicach prawa, a także samodzielnego kształtowania wydatków, również w granicach wyznaczonych przez obowiązujące prawo, albo autonomii, w ramach której wewnętrzny podmiot publiczny ma dodatkowo jeszcze uprawnienia do stanowienia dochodów publiczno-prawnych⁹. Analizując kompetencje jednostek samorządu terytorialnego w zakresie ich gospodarki finansowej, można zauważyć, że mieszczą się one w ramach decentralizacji finansowej, zwłaszcza w przypadku powiatu i samorządu województwa. W przypadku gminy zaś mamy także do czynienia z elementami autonomii finansowej, związanej z kształtowaniem elementów konstrukcji prawnej podatków i opłat lokalnych.

Przywrócenie samorządu terytorialnego spowodowało konieczność ukształtowania na nowo jego systemu finansowego. W literaturze przedmiotu¹⁰ system finansowy definiuje się jako zespół instytucji finansowo-prawnych (urządzeń prawnych), połączonych w sposób celowy w pewną całość, służących gromadzeniu i organizacji zasobów pieniężnych oraz ich rozdysponowaniu. Stosunki finansowe, jakie są nawiązywane pomiędzy organami samorządu terytorialnego i jednostkami organizacyjnymi wykonującymi jego zadania a innymi podmiotami, realizują się w określonych formach, kształtowanych przez obowiązujące prawo. Znaczenie stosunków finansowych dla wypełnienia zadań podmiotów publiczno-prawnych powoduje, że są one przedmiotem oddziaływania ze strony władzy publicznej, zarówno jeśli idzie o ich kształt, jak i przebieg. Oddziaływanie to dokonuje się głównie poprzez tworzenie norm prawnych regulujących te stosunki. Wyodrębniony i stanowiący funkcjonalną całość zespół norm prawnych odnoszących się do stosunków finansowych tworzy instytucję prawnofinansową, która wpływa na przepływ strumieni pieniężnych. Instytucje prawnofinansowe mogą przybierać postać bardziej lub mniej złożoną. Dla przykładu można wskazać na takie instytucje, jak budżet, fundusz celowy, podatek, opłata publiczna, subwencja czy dotacja.

System finansowy samorządu terytorialnego tworzy ogół instytucji prawnofinansowych związanych z jego gospodarką finansową, obejmującą gromadzenie i organizację zasobów pieniężnych oraz ich wydatkowanie. Poszczególne instytucje prawnofinansowe mogą być wspólne dla gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego wszystkich trzech szczebli, mogą być również instytucje właściwe tylko dla gospodarki finansowej jednostki danego szczebla. Stąd w ramach systemu finansowego samorządu terytorialnego można wyodrębnić system finansowy

⁹ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 18 n.

¹⁰ B. Brzeziński *et al.*, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 1999, s. 18; T. Dębowska-Romanowska, *op. cit.*, s. 32 n.; J. Gliniecka, A. Drwiłło, *Finanse gmin*, Gdańsk 1995, s. 74 n.

gmin, system finansowy powiatów oraz system finansowy samorządów województw. Na system finansowy samorządu terytorialnego składają się instytucje prawnofinansowe służące:

- gromadzeniu przez jednostki samorządu terytorialnego środków pieniężnych (podatki, opłaty, dotacje celowe, subwencje, udziały w podatkach państwowych);
- organizacji zasobów pieniężnych (budżet, fundusz celowy);
- wydatkowaniu środków pieniężnych przez jednostki samorządu terytorialnego, określone w ustawach szczegółowych tworzących podstawę dokonywania wydatków publicznych.

Podstawową instytucją prawnofinansową organizacji zasobów pieniężnych jednostek samorządu terytorialnego jest budżet. To instytucja o charakterze złożonym. Tworzą ją normy prawne odnoszące się do zasad planowania dochodów i wydatków jednostki samorządu terytorialnego oraz zasad postępowania ze zgromadzonymi zasobami pieniężnymi, jak również kompetencji do podejmowania decyzji planistycznych i realizacyjnych, a także kontrolnych w zakresie gospodarki budżetowej¹¹. Jedną z podstawowych zasad ustroju samorządu terytorialnego jest samodzielne prowadzenie gospodarki finansowej na podstawie budżetu przez poszczególne jednostki samorządu terytorialnego. Z tego względu budżet jest kluczową instytucją systemu finansowego samorządu terytorialnego.

2. Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego

Zakres zadań wykonywanych przez samorząd terytorialny oraz koszty wykonywania tych zadań wywierają bezpośredni wpływ na wielkość środków finansowych, jakimi powinny dysponować jednostki samorządu terytorialnego, aby zadania te mogły realizować w sposób niezakłócony i na odpowiednim do potrzeb wspólnoty poziomie. Stąd jednostki samorządu terytorialnego w celu realizacji ich zadań zostały wyposażone nie tylko we własny majątek, ale uzyskały jednocześnie prawa podmiotowe do udziału w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, do subwencji ogólnych i dotacji celowych z budżetu państwa, do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych oraz do kształtowania i dokonywania wydatków publicznych. W tym kontekście jednym z głównych aspektów samodzielności samorządu terytorialnego jako podmiotu władzy publicznej jest jego samodzielność finansowa¹². Samodzielność finansowa oznacza, najogólniej rzecz ujmując, prawo samorządu terytorialnego do samodzielnego pro-

¹¹ B. Brzeziński *et al.*, *op. cit.*, s. 19.

¹² Por. T. Dębowska-Romanowska, *op. cit.*, s. 170 n.; J. Gumińska-Pawlic, K. Sawicka, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2002, s. 20 n.; E. Kornberger-Sokołowska, *Decentrali-*

wadzenia gospodarki finansowej — pobierania dochodów określonych w ustawach oraz dysponowania nimi, w granicach określonych przez ustawy, w celu realizacji prawnie określonych zadań. Prawa te urzeczywistniają tak zwane władztwo finansowe jednostek samorządu terytorialnego. Istotny wpływ na zakres samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego ma nie tylko określenie ich udziału w dochodach publicznych na odpowiednim poziomie, ale także struktura źródeł tych dochodów. Stanowi regułę, że samodzielność ta jest tym większa, im większy jest udział dochodów własnych, a mniejszy dotacji celowych w całości dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego poszczególnych szczebli. Podobnie samodzielność w wydatkowaniu środków jest tym większa, im większy jest udział wydatków na zadania własne, a mniejszy na zadania zlecone finansowane z dochodów o charakterze celowym. Jednostki samorządu terytorialnego, działając na podstawie i w granicach ustaw, samodzielnie kształtują wydatki, odzwierciedlające koszty realizacji zadań własnych, a także dokonują ich hierarchizacji w procesie zaspokajania potrzeb wspólnoty lokalnej, z tym że wydatki na zadania własne o charakterze obligatoryjnym mają pierwszeństwo przed wydatkami na inne zadania własne¹³.

Granice samodzielności finansowej samorządu terytorialnego zostały wytyczone przez normy konstytucyjne, które jednocześnie stanowią gwarancje tej samodzielności, co jest szczególnie istotne w sytuacji, kiedy to ustawodawca zwykły przesądza ostatecznie o zakresie praw podmiotowych jednostek samorządu terytorialnego poszczególnych szczebli, dotyczących możliwości pozyskiwania zasobów pieniężnych i ich wydatkowania. Podstawowe prawa podmiotowe określające samodzielność finansową samorządu terytorialnego wynikają z art. 167 i 168 Konstytucji RP. Regulacje art. 167 stanowią pewną integralną całość, zapewniając z jednej strony jednostkom samorządu terytorialnego udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, wskazując jednocześnie rodzaje dochodów tych jednostek oraz obowiązek określenia ich źródeł w ustawie, z drugiej dopuszczając możliwość zmian w zakresie zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego tylko wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych. Konstytucyjny nakaz zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego udziału w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań wiąże wielkość tego udziału z rozmiarami zadań realizowanych przez samorząd terytorialny, a ściślej z wielkością wydatków koniecznych do poniesienia, aby zadania te mogły być wykonane. Dlatego też zmiany w zakresie zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego mogą nastąpić wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych (art. 167 ust. 4). Każde zwiększenie zatem zadań i kompetencji samorządu terytorialnego musi być powiązane z oceną możliwości ich sfinansowania, tak

zacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2001, s. 38 n.

¹³ T. Dębowska-Romanowska, *Budżet gminy*, [w:] *Prawo finansowe*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 1997, s. 103.

aby została zachowana właściwa proporcja między wysokością dochodów jednostek samorządu terytorialnego a zakresem przypadających im zadań (zasada adekwatności). Ocena zachowania tej proporcji musi jednak uwzględniać zarówno całokształt dochodów jednostek samorządu terytorialnego, jak i ograniczoność zasobów finansowych, którymi dysponują władze publiczne. Wynikające z art. 167 Konstytucji prawa podmiotowe nie mogą być interpretowane w oderwaniu od sytuacji finansowej całego państwa. Przepisy art. 167 ust. 1 i 4 wyrażają dyrektywę określającą sposób podziału dostępnych w danym czasie środków finansowych między administrację rządową a samorząd terytorialny i dyrektywę określającą sposób podziału tych środków między poszczególne szczeble samorządu terytorialnego. Ocena realizacji tych dyrektyw przez ustawodawcę wymaga odniesienia się do ogólnego poziomu dochodów publicznych, które mogą być przeznaczone na realizację zadań zarówno administracji rządowej, jak i samorządowej. Nie zostaną one wykonane tylko wtedy, kiedy wystąpi oczywista dysproporcja między zakresem zadań a poziomem dochodów przy podziale środków między administrację rządową a poszczególne szczeble samorządu terytorialnego¹⁴. Przy kształtowaniu treści praw podmiotowych wynikających z konstytucyjnej zasady zachowania odpowiednich proporcji między wysokością dochodów jednostek samorządu terytorialnego a zakresem przypadających im zadań, ustrojodawca pozostawił ustawodawcy zwykłemu szeroki margines oceny co do podziału dochodów publicznych, mając jednak na względzie konieczność respektowania pewnej swobody decyzyjnej kształtowania wydatków. W przeciwnym bowiem wypadku działania ustawodawcy należałoby ocenić jako niezgodne z Konstytucją.

Stosownie do postanowień art. 167 ust. 2 dochodami jednostek samorządu terytorialnego są ich dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Ustrój samorządu terytorialnego oraz sposób ujęcia jego dochodów w Konstytucji RP wskazują, że podstawową grupę dochodów jednostek samorządu terytorialnego powinny stanowić ich dochody własne, pochodzące ze źródeł przypisanych ustawowo poszczególnym szczeblom samorządu terytorialnego i w stosunku do których organom samorządu przysługują określone uprawnienia w zakresie kształtowania ich wysokości i sposobu poboru. Subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa powinny odgrywać rolę uzupełniającą w stosunku do dochodów własnych, gdyż w przeciwnym razie załamuje się pozycja samorządu terytorialnego jako podmiotu władzy publicznej działającego we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. Wielość źródeł, z których dochody mogą być pozyskiwane, gwarantuje pewną elastyczność w ich dostosowaniu do aktualnych potrzeb. Podział dochodów na własne i transferowane z budżetu państwa w formie subwencji ogólnych i dotacji celowych wytycza granice samodzielności dochodowej samorządu terytorialnego i określające ją prawa podmiotowe. Zróż-

¹⁴ Wyrok TK z dnia 19 grudnia 2007 r., K 52/05, OTK-A z 2007 r., nr 11, poz. 159; wyrok TK z dnia 28 lutego 2008 r., K 43/07, OTK-A z 2008 r., nr 1, poz. 8.

nicowany stopień rozwoju społeczno-gospodarczego, w tym stan infrastruktury ekonomicznej i społecznej, wielkość jednostek samorządu terytorialnego oraz istniejące możliwości realizacji zadań na rzecz społeczności lokalnych, rodzą konieczność interwencji zewnętrznej w celu niwelowania tych różnic. Z tego względu ważnym elementem systemu gwarancji samodzielności finansowej jest mechanizm równoważenia budżetów jednostek samorządu terytorialnego w drodze transferu środków finansowych z budżetu państwa. Mechanizm taki powinien opierać się na przesłankach zobiektywizowanych, pozwalających na takie uzupełnienie dochodów, aby podstawowe potrzeby społeczności lokalnych były zaspokajane na poziomie porównywalnym w skali kraju czy regionu. Prawa podmiotowe jednostek samorządu terytorialnego z tym związane zostają określone przez ustawodawcę, który dysponuje tu dużą swobodą. Decyduje bowiem zarówno o doborze elementów tworzących ten mechanizm, jak i związanej z tym wielkości środków zasilających budżety poszczególnych jednostek. Nie może on jednak działać w sposób niczym nieskrępowany, a granice jego swobody wyznaczają dyrektywy wynikające z konstytucyjnej zasady zachowania odpowiednich proporcji między wysokością dochodów jednostek samorządu terytorialnego a zakresem przypadających im zadań.

Zgodnie z regulacją art. 167 ust. 3 ustawy zasadniczej źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego są określone w ustawie. Cały zatem ciężar rozdziału dochodów publicznych pomiędzy państwo a samorząd terytorialny oraz jego poszczególne szczeble został przesunięty na poziom regulacji ustawowej. Oznacza to, że akt normatywny rangi ustawy powinien określić zarówno źródła dochodów, jak i gwarancje materialnoprawne pozyskiwania dochodów z tych źródeł w wysokości niezbędnej do sfinansowania zadań samorządu terytorialnego. W ustawie powinny zostać rozstrzygnięte kwestie podstawowe dla wyznaczenia rodzaju i charakteru prawnego poszczególnych źródeł, w tym także dotyczące sposobu ustalania wysokości dochodów. Regulacja ustawowa musi zatem zachować odpowiedni poziom precyzji i szczegółowości. Zgromadzenie odpowiednich dochodów jest konieczne do wykonania zadań przypisanych jednostkom samorządu terytorialnego. Stąd Trybunał Konstytucyjny trafnie zauważył¹⁵, że wskazana dyrektywa wynikająca z art. 167 ust. 3 nie wyczerpuje treści tego przepisu. Trybunał doszedł do takiego wniosku, interpretując ten artykuł w powiązaniu z art. 16 i pozostałymi unormowaniami Konstytucji dotyczącymi samorządu terytorialnego. Ustawowe zagwarantowanie źródeł dochodów pełni bowiem rolę instrumentalną wobec celu, jakim jest zapewnienie jednostce samorządu terytorialnego odpowiednich środków na realizację jej zadań. Z tego względu w ocenie Trybunału przepis art. 167 ust. 3 jest wyrazem zasady ogólniejszej, gwarantującej jednostce samorządu terytorialnego nie tylko przekazanie do jej dyspozycji określonych środków finansowych, ale też możliwość samodzielnego wykorzystania tych środków poprzez kształtowanie i dokonywanie wydatków

¹⁵ Por. wyrok TK z dnia 24 marca 1998 r., K 40/97, OTK z 1998 r., nr 2, poz. 12.

związanych z wykonywaniem jej zadań. Istnienie konstytucyjnie zagwarantowanego prawa podmiotowego do samodzielnego dokonywania wydatków wiąże się bezpośrednio z wynikającymi z art. 16 gwarancjami samodzielnego wykonywania zadań przez samorząd terytorialny i ustawowego określenia źródeł jego dochodów. Granice samodzielności kształtowania wydatków powinny być określone w ustawie, w tej formie bowiem są kształtowane prawa podmiotowe we wszystkich wskazanych wyżej obszarach gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, a więc także ta forma jest właściwa do ustalenia i określenia wydatków obligatoryjnych tych jednostek. Potwierdza to dodatkowo treść art. 216 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym środki finansowe na cele publiczne są gromadzone i wydatkowane w sposób określony w ustawie.

Oprócz prawa podmiotowego do pobierania dochodów z ustawowo określonych źródeł jednostki samorządu terytorialnego mają wynikające z art. 168 Konstytucji RP prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Określone przez to prawo władztwo podatkowe samorządu terytorialnego jest ograniczone, nie obejmuje bowiem prawa do stanowienia podatków na swoim terenie. Nakładanie podatków oraz innych danin publicznych może nastąpić zgodnie z normą art. 217 Konstytucji RP tylko w drodze ustawy, a zatem jest to wyłącznie kompetencja władzy ustawodawczej, która określa elementy prawnopodatkowego stanu faktycznego poszczególnych danin, przesądzając o ich wysokości. U podstaw tej normy konstytucyjnej leży konieczność zbudowania jednolitego i spójnego systemu podatkowego, gwarantującego równomierne rozłożenie ciężaru opodatkowania na wszystkich podatników stosownie do ich zdolności podatkowej, bez względu na miejsce ich zamieszkania w kraju¹⁶. Władztwo podatkowe i wynikające z niego uprawnienia jednostek samorządu terytorialnego zostają określone w ustawach normujących poszczególne podatki i opłaty lokalne. Uprawnienia te dotyczą najczęściej kształtowania poziomu obciążeń podatkowych poprzez określenie wysokości stawek podatkowych oraz wprowadzenie dodatkowych ulg i zwolnień w drodze stanowienia aktów prawa miejscowego. Granice tworzenia prawa, z którego wypływa lokalne władztwo, zostały określone przez Konstytucję RP, a zwłaszcza przez art. 217, który formułuje wprost zasadę wyłączności ustawy w sprawach podatkowych. Z kolei art. 168 ustawy zasadniczej jest przepisem szczególnym, a określone w nim prawo podmiotowe nie wynika z ogólnej zasady autonomii jednostek samorządu terytorialnego, ale wymaga wyraźnego upoważnienia ustawowego¹⁷. Korzystanie przez jednostki samorządu terytorialnego z uprawnień urzeczywistniających ich władztwo

¹⁶ Por. E. Tegler, *Władztwo podatkowe gmin*, [w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 rok*, red. M. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 1997, s. 377.

¹⁷ Por. C. Kosikowski, *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, „Państwo i Prawo” 1997, nr 11–12, s. 161; E. Ruśkowski, *Autonomia podatkowa jednostek samorządu terytorialnego a decentralizacja władzy publicznej*, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora J. Głuchowskiego*, Toruń 2002, s. 233 n.; J. Głumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Katowice 2003, s. 133.

podatkowe pozwala na stosowanie lokalnej polityki podatkowej. Obniżając daniny publiczne na swoim terenie, świadomie rezygnują z części dochodów, których utrata nie zostanie im zrekompensowana, po to, aby realizować ważne dla społeczności lokalnej cele społeczne bądź gospodarcze.

Samodzielność finansowa jest jednym z aspektów samodzielności jednostek samorządu terytorialnego w ogólności, przesądzającej między innymi o ich statusie jako podmiotów publicznych. Samodzielność ta jest gwarantowana poprzez ustawowe określenie źródeł dochodów, z których wpływy zasilają budżety poszczególnych szczebli samorządu terytorialnego, a także poprzez możliwość ich kreowania — w granicach wynikających z obowiązującego prawa — oraz poprzez przyznanie kompetencji organom jednostek samorządu terytorialnego do decydowania o wydatkowaniu zgromadzonych dochodów na realizację zadań tych jednostek.

Granice samodzielności finansowej są wyznaczone przez zakres budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz kompetencje tych jednostek w przedmiocie kształtowania dochodów i dysponowania zgromadzonymi środkami finansowymi. Tak rozumiana samodzielność finansowa ma aspekt dochodowy, wydatkowy oraz związany z prowadzeniem gospodarki finansowej na podstawie budżetu.

Samodzielność w prowadzeniu gospodarki finansowej przez jednostkę samorządu terytorialnego na podstawie budżetu ma odmienny zakres i cechy prawne w sferze gromadzenia dochodów, administrowania nimi i ich wydatkowania¹⁸. Po stronie gromadzenia dochodów samodzielność ta przejawia się w samodzielnej ocenie wysokości wpływów, jakie będą mogły być uzyskane w roku budżetowym z poszczególnych źródeł dochodów, oraz w możliwości decydowania o odroczeniu terminu płatności podatku bądź rozłożeniu jego płatności na raty czy o umorzeniu zaległości podatkowych lub innych należności budżetowych. Większą samodzielność przyznaje się jednostkom samorządu terytorialnego w zakresie kreowania wydatków na realizację zadań własnych: działając na podstawie ustaw oraz w ich granicach, mają możliwość decydowania o wysokości wydatków, w tym zwłaszcza wydatków majątkowych, i ich rozłożeniu w czasie czy też mogą ustalać pewne priorytety, jeśli idzie o zaspokajanie potrzeb wspólnoty lokalnej i kierowanie na ich realizację środków pieniężnych. Na swobodę organów jednostek samorządu terytorialnego w kształtowaniu wydatków ma także wpływ zakres finansowania ich zadań z dochodów o charakterze celowym. W sferze zadań zleconych i powierzonych samorządowi terytorialnemu, finansowanych poprzez dotacje celowe, samodzielność sprowadza się jedynie do wyboru sposobu wykonania tych zadań przy możliwie najniższych nakładach. Jeśli idzie o administrowanie zgromadzonymi dochodami, to przejawem samodzielności w tym względzie jest na przykład możliwość lokowania wolnych środków budżetowych na rachunkach w bankach czy udzielania pożyczek z budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

¹⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego...*, s. 169 n.

3. Budżet jednostki samorządu terytorialnego

W literaturze przedmiotu¹⁹ budżet najczęściej określa się jako plan finansowy, obejmujący zestawienie przewidywanych dochodów i wydatków państwa lub innego podmiotu publicznego, ujętych w odpowiednim stopniu szczegółowości i w określonym przedziale czasowym, zwykle w okresie jednego roku. Cechy wyróżniające ten plan spośród innych planów finansowych i przesądzające o jego randze, to przede wszystkim jego zakres podmiotowy i przedmiotowy, sposób jego skonstruowania (struktura) oraz forma, w jakiej jest uchwalany. Budżet jako podstawowy plan finansowy wymaga autoryzacji politycznej przez organy stanowiące samorządu terytorialnego w formie uchwały budżetowej, po czym staje się aktem wiążącym organy samorządowe, które są zobowiązane do jego wykonania. Ostateczny kształt budżetu to wynik kompromisu pomiędzy władzą uchwałodawczą a wykonawczą oraz grupami interesów²⁰.

Objęte budżetem dochody mają głównie formę danin publicznych, a więc świadczeń pieniężnych o charakterze jednostronnym, przymusowym i bezzwrotnym, a wydatki kierowane na realizację zadań publicznych są dokonywane na podstawie decyzji organów reprezentujących podmioty publiczne. Stąd budżet, będąc aktem władztwa finansowego podmiotu publicznego (państwa, samorządu terytorialnego), jest jednocześnie aktem zarządzania finansami publicznymi, stanowiącym podstawę prowadzenia gospodarki finansowej przez ten podmiot w określonym przedziale czasowym. Zadania ujęte w budżecie są skierowane w postaci dyrektyw do organów wykonujących budżet i mają formę zadań finansowych — ściągnięcia odpowiedniego dochodu lub dokonania określonego wydatku. Są one realizowane w drodze podejmowania czynności prawnych, organizacyjnych oraz czynności faktycznych związanych z gromadzeniem dochodów budżetowych, z administrowaniem tymi dochodami oraz z dokonywaniem wydatków budżetowych.

Specyfika zadań finansowych objętych budżetem wiąże się również ze stosowaniem bezzwrotnej metody finansowania przy ich realizacji. Jakkolwiek cecha bezzwrotności po stronie dochodów budżetowych zanika w pewnym stopniu w sytuacji, kiedy w celu zrównoważenia budżetu zachodzi konieczność zaciągnięcia kredytu, pożyczki czy dokonania emisji papierów wartościowych, to ekonomiczne znaczenie tych wyjątków w całości kształcie dochodów budżetowych jest tego rodzaju, że nie narusza tej zasady. Natomiast w zakresie realizacji wydatków ich bezzwrotność jest ściśle przestrzegana.

Sposób prowadzenia gospodarki finansowej na podstawie budżetu podlega ocenie organów uchwałodawczych, a zatem budżet jest również instrumentem kontroli działalności organów wykonawczych. Szczególną rolę w tym procesie odgrywa in-

¹⁹ Por. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 49 n.; L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1984, s. 155 n.

²⁰ A. Komar, *Finanse publiczne*, Warszawa 1999, s. 66.

stytucja absolutorium, będąca wyrazem politycznego skwitowania organów wykonujących budżet.

Konsekwencją rozdzielenia administracji samorządowej od administracji rządowej i traktowania jednostek samorządu terytorialnego jako odrębnych podmiotów prawa publicznego jest wyodrębnienie, zarówno formalne, jak i materialne, budżetów tych jednostek z budżetu państwa. Wykonując swoje zadania, jednostki samorządu terytorialnego prowadzą własną gospodarkę finansową, uzyskują dochody z prawnie zagwarantowanych im źródeł i dokonują na ich podstawie wydatków.

Przepisy ustaw o ustroju samorządu terytorialnego, ustawy o finansach²¹ oraz ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego²² określają konstytutywne cechy budżetu i kształtują jego pozycję jako podstawowego planu finansowego samodzielnego prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostkę samorządu terytorialnego w sposób jawny, uchwalonego w formie uchwały budżetowej na okres roku kalendarzowego. Obejmuje on zestawienie planowanych dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki.

Budżet, jak każdy plan, odnosi się do przyszłości, a ujęte w nim zadania mają charakter wiążący dla jego wykonawców. Zadania te przybierają postać norm planowych, określających konkretne wielkości liczbowe dochodów, jakie powinny być zgromadzone w roku budżetowym z poszczególnych źródeł dochodów przypisanych ustawowo jednostce samorządu terytorialnego danego szczebla i ewentualnie przychodów na pokrycie deficytu budżetowego oraz wydatków, które mają być dokonane na realizację zadań własnych oraz zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych tej jednostce.

Uchwała budżetowa w świetle regulacji art. 212 ustawy o finansach publicznych musi wskazywać ogólną kwotę dochodów w ich rozbiciu na dochody bieżące i dochody majątkowe. Zaplanowane w budżecie dochody, pomimo że stanowią tylko prognozę ich wielkości, nie powinny być kształtowane w sposób dowolny, gdyż mogłoby to zagrażać realności budżetu, a w konsekwencji równowadze budżetowej. Prognostyczny charakter ujętych w budżecie dochodów nie zwalnia organu uchwalającego budżet od obowiązku troski o realne szacowanie dochodów i rzetelne ich planowanie. Planowane kwoty dochodów z poszczególnych źródeł powinny uwzględniać realne możliwości jednostki samorządu terytorialnego, oparte na uzasadnionych przesłankach i obliczeniach²³.

Podobnie jak w wypadku dochodów uchwała budżetowa określa łączną kwotę planowanych wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wyodrębnieniem wydatków bieżących i majątkowych. Wielkość wydatków i ich struktura są determinowane rodzajem zadań wykonywanych przez daną jednostkę, określonych w odrębnych przepisach. Ujęte w budżecie wydatki stanowią nieprzekraczalny limit,

²¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

²² Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r., Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526.

²³ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 października 2006 r., sygn. akt I SA/Kr 917/06, niepubl.

w granicach którego wykonawcy budżetu są upoważnieni do dysponowania tymi środkami. Limit wydatku wyznacza granice zaciągania zobowiązań angażujących środki finansowe budżetu, a także dla dokonywania wydatków. Dochody i wydatki są ujmowane w budżecie z zachowaniem prawnie określonych wymogów w zakresie ich szczegółowości. Wyodrębnienia w budżecie wymagają między innymi dochody i wydatki związane ze szczególnymi zasadami finansowania zadań określonych w odrębnych ustawach.

Istotnym składnikiem budżetu jest ustalenie jego wyniku finansowego odzwierciedlającego różnicę pomiędzy dochodami i wydatkami oraz odpowiednie określenie źródeł sfinansowania planowanego deficytu, kiedy zaplanowane w budżecie wydatki są wyższe od prognozowanych dochodów, lub przeznaczenia planowanej w budżecie nadwyżki w sytuacji dodatniej różnicy między dochodami a wydatkami budżetu. Z obowiązkiem określenia wyniku budżetu ściśle wiążą się wymogi dotyczące ujęcia w uchwale budżetowej łącznych kwot planowanych przychodów i rozchodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Obowiązek wskazania źródeł sfinansowania planowanego deficytu rodzi konieczność pokazania poszczególnych ich tytułów oraz odpowiadających im wielkości liczbowych. Podobnie ogólna kwota rozchodów w budżecie jest określona przez przypadające w danym roku do spłaty raty otrzymanych pożyczek i kredytów długoterminowych, wykup papierów wartościowych oraz ewentualnie planowane z budżetu pożyczki i tylko na te cele i w wysokości wynikającej z wcześniej zaciągniętych zobowiązań, a w przypadku pożyczki w wysokości wynikającej z udzielonego przez organ stanowiący, na podstawie odpowiednich przepisów ustaw ustrojowych, upoważnienia dla organu wykonawczego do udzielania pożyczek w roku budżetowym, środki te mogą być przeznaczone.

W uchwale budżetowej zamieszczane są również postanowienia służące wykonywaniu planu finansowego, jakim jest budżet. Z przychodami budżetu, takimi jak wpływy z kredytów i pożyczek długoterminowych oraz z emisji papierów wartościowych wykupywanych w latach następnych, wiąże się zagadnienie limitowania długu publicznego. Obowiązek określenia w uchwale budżetowej limitu zobowiązań wystąpi w przypadku zaplanowania w budżecie deficytu i wskazania jako źródeł jego sfinansowania, w całości lub w części, przychodów z kredytów, pożyczek lub emisji papierów wartościowych (limit zobowiązań na sfinansowanie planowanego deficytu budżetu) bądź zaplanowania rozchodów na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu kredytów, pożyczek lub emisji papierów wartościowych i wskazania jako źródła ich sfinansowania, w całości lub w części, przychodów z wymienionych tytułów (limit zobowiązań na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań) oraz finansowania występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu przychodami z kredytów, pożyczek lub emisji papierów wartościowych (limit zobowiązań na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu). Uchwała budżetowa może zatem w ogóle nie określać limitu zobowiązań, jeżeli wskazane wyżej przypadki nie będą miały miejsca, może

ustalać go dla wszystkich zobowiązań bądź tylko dla niektórych spośród nich²⁴. Uchwała budżetowa określa poza tym kwoty wydatków na przypadające do spłaty w danym roku budżetowym zobowiązania, zgodnie z zawartą umową, z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez daną jednostkę samorządu terytorialnego. Realizacja tego obowiązku wymaga zabezpieczenia w poszczególnych latach budżetowych, obejmujących okres udzielonego poręczenia, wydatków w takiej kwocie, która umożliwi pokrycie potencjalnych spłat zobowiązań wynikających z poręczenia²⁵. Elementem uchwały budżetowej mogą być też postanowienia dotyczące wyodrębnienia w budżecie środków dla jednostek pomocniczych gminy — sołectw, osiedli czy dzielnic.

Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może upoważnić organ wykonawczy do zaciągania zobowiązań finansowych w granicach ustalonych w uchwale budżetowej limitów, jak również do dokonywania zmian w budżecie, polegających na przenoszeniu planowanych wydatków budżetowych na niższych stopniach klasyfikacji budżetowej. Przyznanie takich uprawnień wykonawcy budżetu zwiększa elastyczność gospodarki środkami publicznymi i sprzyja bardziej efektywnemu ich wykorzystaniu.

Uchwała budżetowa, będąca podstawą prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostkę samorządu terytorialnego, jest opracowywana, uchwalana i wykonywana w sposób uregulowany w obowiązującym prawie i przy respektowaniu określonych nakazów prawnych w postaci zasady jawności i przejrzystości (szczegółowości), zasady zupełności, jedności formalnej i materialnej (niefunduszowania) budżetu oraz równowagi budżetowej. Przyjęty na dany rok budżet to podstawowy plan finansowy, o czym przesądza jego zakres podmiotowy i przedmiotowy, forma, w jakiej się go uchwała, wyłączna właściwość organu stanowiącego do jego uchwalenia, a także fakt, że organ ten nie posiada kompetencji do uchwalenia jakiegokolwiek innego planu finansowego (z wyjątkiem prowizorium budżetowego, w istocie pewnej prawnie dopuszczonej formy budżetu), który mógłby być podstawą do prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostkę samorządu terytorialnego. Poza tym jest on planem pierwotnym w stosunku do innych planów będących podstawą prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostki organizacyjne samorządu terytorialnego, które to plany w istocie są przedłużeniem układu wykonawczego budżetu i instrumentem jego realizacji.

4. Władztwo podatkowe gminy

Władztwo podatkowe to prawo władzy publicznej do kształtowania obciążeń podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa lub budżetów lokalnych. Władztwo po-

²⁴ Por. M. Paczocha, *Glosa do wyroku WSA z dnia 12 czerwca 2007 r. (I SA/Rz 400/07)*, „Finanse Komunalne” 2007, nr 10.

²⁵ E. Czołpińska, *Uchwała budżetowa „krok po kroku” — analiza przepisów i uwagi praktyczne*, dodatek specjalny do „Finansów Komunalnych” 2008, nr 10, s. 29.

datkowe jest istotnym atrybutem samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Minimalny standard władztwa podatkowego tych jednostek, polegającego na prawie organów lokalnych do ustalania stawek podatkowych, został wyznaczony w art. 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego²⁶. Zgodnie z jego treścią przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności lokalne mają prawo ustalać w zakresie określonym ustawą. Władztwo takie w literaturze przedmiotu²⁷ określa się jako częściowe, gdyż na gruncie prawa polskiego nie odnosi się ono do wszystkich podatków samorządowych, ale tylko do tych, które stanowią dochód gmin i zaliczone zostały do kategorii podatków lokalnych. W stosunku do podatków państwowych, częściowo zasilających budżety jednostek samorządu terytorialnego, oraz do części podatków samorządowych jednostki te nie mają żadnych uprawnień kształtujących ich wysokość. Przyznanie samorządom dochodów podatkowych jest konsekwencją rozdzielania realizacji zadań publicznych pomiędzy państwo a samorząd terytorialny oraz decentralizacji uprawnień do dysponowania środkami publicznymi na szczeblu samorządowym. Oznacza to także przekazanie samorządom części władztwa podatkowego²⁸.

Omówione wcześniej normy konstytucyjne, określające ogólne ramy i zasady finansów samorządowych, wyznaczają także zakres władztwa finansowego jednostek samorządu terytorialnego²⁹. Atrybuty władztwa podatkowego nie mają charakteru samoistnego, wynikają one bowiem z woli ustawodawcy, respektującego konstytucyjną zasadę, w myśl której jedynie państwo jako podmiot finansów publicznych dysponuje pełną suwerennością³⁰. Na gruncie prawa polskiego władztwo podatkowe posiadają jedynie gminy, bowiem tylko te jednostki mają źródła dochodów w postaci podatków lokalnych. Natomiast jednostki samorządu terytorialnego na szczeblu powiatu i województwa nie mają własnych dochodów o charakterze podatkowym, a przysługują im tylko udziały w podatkach dochodowych zasilających budżet państwa. Władztwo podatkowe gminy jest realizowane na dwóch płaszczyznach — na płaszczyźnie stanowienia przez rady gmin lokalnego prawa podatkowego oraz na płaszczyźnie stosowania prawa przez gminne organy podatkowe.

Granice tworzenia prawa, z którego wypływa lokalne władztwo podatkowe, zostały określone przez Konstytucję RP, a zwłaszcza przez art. 217, który formułuje wprost zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych. Natomiast art. 168 ustawy zasadniczej, który daje jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w granicach określonych w ustawie, jest przepisem szczególnym, a zatem kompetencja ta nie wynika z ogólnej zasady autono-

²⁶ Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607.

²⁷ E. Ruśkowski, *op. cit.*, s. 233.

²⁸ E. Kornberger-Sokołowska, *op. cit.*, s. 81 n.

²⁹ A. Borodo, *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego — zagadnienia ogólne*, [w:] *Księga jubileuszowa prof. M. Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 135.

³⁰ C. Kosikowski, *op. cit.*, s. 161.

mii tych jednostek, ale wymaga wyraźnego upoważnienia ustawowego³¹. Władztwo podatkowe realizowane przez gminy opiera się na przepisach ustaw podatkowych regulujących podatki i opłaty lokalne oraz, w zakresie nieuregulowanym przez te ustawy, na przepisach ordynacji podatkowej³², zwłaszcza jeśli idzie o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Ustawy podatkowe kształtują elementy konstrukcyjne poszczególnych podatków i opłat lokalnych. Stąd też rozstrzygnięcie każdej kwestii determinującej zakres władztwa podatkowego należy opierać w pierwszej kolejności na ustawie podatkowej, w której dany podatek jest uregulowany. Przepisy ordynacji podatkowej można zastosować dopiero wówczas, kiedy konkretna kwestia nie została uregulowana w przepisach ustawy podatkowej. Zgodnie z art. 168 Konstytucji władztwo podatkowe gmin odnosi się do podatków i opłat lokalnych należących do kategorii dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. W literaturze przedmiotu poglądy na temat pojęcia podatków lokalnych są różnicowane³³. Ich identyfikacji dokonuje się przy zastosowaniu wielu różnych kryteriów. Najprostszym z nich jest kryterium podmiotowe, na podstawie którego do podatków lokalnych zalicza się te daniny, które w całości wpływają do budżetów lokalnych³⁴. Kryterium to, zwane czasem budżetowym, nie oddaje jednak rozbudowanej i złożonej struktury podatków samorządowych, zwłaszcza jeśli chodzi o kompetencje organów jednostek samorządu terytorialnego do kształtowania ich wysokości. Po uwzględnieniu tego aspektu zagadnienia pojęcie podatków lokalnych przedstawia się w ujęciu węższym i szerszym, choć i tu poglądy są różnicowane co do zakresu tych ujęć³⁵. W znaczeniu węższym do podatków lokalnych zalicza się podatki uregulowane w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych³⁶, a więc podatek od nieruchomości oraz podatek od środków transportowych, a także podatek rolny³⁷ i podatek leśny³⁸. Jest to grupa danin, w stosunku do której gminie przysługują uprawnienia w zakresie kształtowania ich wysokości, poza tym należą one do właściwości gminnych organów podatkowych. Przepisy ustaw podatkowych różnicują zakres rzeczowy władztwa podatkowego, rodzaje i skalę uprawnień rad gmin w każdym z tych podatków. Uprawnienia te odnoszą się do następujących grup zagadnień:

³¹ J. Gumińska-Pawlic, *op. cit.*, s. 133.

³² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.

³³ Por. W. Nykiel, *Podatki lokalne — aspekty prawno-porównawcze*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Iuridica” 54, Łódź 1992, s. 173; N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Warszawa 1996, s. 23 n.

³⁴ Por. W. Nykiel, *Rola dochodów...*, s. 33.

³⁵ Por. S. Kańduła, *Podatki w działalności organów gmin w latach 1993 do 1997 (analiza jednego przypadku)*, „Samorząd Terytorialny” 1999, nr 1–2, s. 135 n.; N. Gajl, *Finanse i gospodarka lokalna na świecie*, Warszawa 1993, s. 134–136; H. Sochacka-Krysiak, *Finanse samorządu terytorialnego w systemie budżetowym państwa*, [w:] *Ekonomiczno-finansowe uwarunkowania samorządu lokalnego*, red. E. Denek, J. Sobiecka, J. Wierzbicki, „Zeszyty Naukowe AE w Poznaniu”, seria I, Poznań 1992, s. 80–81.

³⁶ Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613.

³⁷ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r., Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.

³⁸ Ustawa z dnia 30 października 2002 r., Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.

- stanowienia stawek podatkowych w sposób bezpośredni (podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych) i pośredni poprzez możliwość obniżenia średniej ceny skupu żyta i średniej ceny sprzedaży drewna, które są podstawą określenia wysokości stawek w podatku rolnym i w podatku leśnym;
- wprowadzania dodatkowych zwolnień (wyłącznie przedmiotowych we wszystkich wymienionych podatkach);
- wprowadzania ulg (wyłącznie przedmiotowych w podatku rolnym);
- określania trybu i szczegółowych warunków zwolnienia z podatku rolnego użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej;
- zarządzania poboru podatków od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczania inkasentów i określania wysokości wynagrodzenia za inkaso (podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny).

Wynikające z ustaw szczegółowych uprawnienia i obowiązki rad gmin w zakresie określania wysokości podatków lokalnych oraz trybu ich poboru są realizowane w drodze stanowienia gminnych przepisów podatkowych.

Uprawnienia i obowiązki związane z administrowaniem wymienionymi podatkami wykonują samorządowe organy podatkowe — wójt, burmistrz, prezydent miasta. Kompetencje tych organów są realizowane w ramach odpowiedniej procedury — postępowania podatkowego. Wynikają one głównie z przepisów ordynacji podatkowej, która ma zastosowanie do wszystkich zobowiązań podatkowych, a zatem także tych, które powstały w zakresie podatków lokalnych. Samorządowe organy podatkowe ustalają zobowiązania podatkowe oraz określają zaległości podatkowe. Podejmują decyzje w sprawie zwolnień i ulg podatkowych w podatku rolnym. Do ich właściwości należy stosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w formie odroczenia terminów bądź rozkładania płatności podatku na raty, a także umarzania zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej. Orzekają również o odpowiedzialności następców prawnych oraz osób trzecich za zaległości podatkowe podatników. Dokonują czynności sprawdzających i przeprowadzają kontrolę podatkową.

W znaczeniu szerszym na ogół pojęciem podatków lokalnych obejmuje się te daniny, które zostały przydzielone samorządom terytorialnym przez państwo w całości, jako bezterminowe źródła ich dochodów. Do takich danin w świetle ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego należą wspomniane podatki lokalne i dodatkowo jeszcze podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych, stanowiące źródła dochodów własnych gminy. Co do tych dodatkowych podatków władztwo gminy jest ograniczone wyłącznie do pobierania pożytków z nich płynących, zasilają one bowiem w całości budżety gmin. Rada gminy zaś nie ma żadnych uprawnień do kształtowania jakiegokolwiek elementu konstrukcji tych danin. Ponadto należą one do właściwości rzeczowej organów skarbowych. Naczelnik urzędu skarbowego decyduje też o ewentualnych ulgach w spłacie zobowiązań podatkowych, z tym że może to czynić wyłącznie na wniosek

lub za zgodą gminnych organów podatkowych. To współdziałanie organów podatkowych gminy z organami skarbowymi jest przejawem władztwa gminy w stosunku do tych podatków, wykonywanego na etapie stosowania prawa podatkowego. Z tych względów niektórzy przedstawiciele doktryny kwalifikują te podatki jako lokalne, ale tylko w znaczeniu formalnym, lub jako tak zwane ułomne podatki lokalne³⁹.

W kontekście powyższych rozważań — dla zachowania ścisłości terminologicznej — należy przyjąć, że daniny publiczne przekazane jednostkom samorządu terytorialnego przez państwo w całości i bezterminowo, jako źródła ich dochodów, stanowią kategorię danin samorządowych, na zasadzie ich przeciwieństwa do danin państwowych, które zasilają budżet państwa. Podatki lokalne z kolei obejmują tę grupę danin samorządowych, w stosunku do której rady gmin, działając na podstawie i w granicach upoważnienia ustawowego, wykonują władztwo podatkowe przede wszystkim w zakresie kształtowania ich wysokości. Do podatków tych należy zatem zaliczyć nie tylko podatek od nieruchomości oraz podatek od środków transportowych, które zostały uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ale także podatek rolny i leśny, uregulowane w odrębnych ustawach. Są to daniny, które charakteryzują się najszerszym zakresem władztwa podatkowego, wykonywanego zwłaszcza w drodze stanowienia lokalnego prawa podatkowego w formie aktów prawa miejscowego przez rady gmin. Upoważnienia ustawowe dotyczą przede wszystkim tworzenia przez gminy materialnego prawa podatkowego, odnoszącego się do kształtowania niektórych elementów konstrukcji podatków, oraz w bardzo ograniczonym zakresie prawa proceduralnego, dotyczącego trybu poboru tych podatków.

5. Uwagi końcowe

W systemie publicznych praw podmiotowych w zakresie finansów lokalnych, gwarantowanych konstytucyjnie, pozycję nadrzędną zajmuje prawo udziału jednostek samorządu terytorialnego w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Realizacja tego prawa wiąże się nie tylko z koniecznością dokonania podziału dochodów publicznych pomiędzy państwo a samorząd terytorialny oraz poszczególne jego szczeble, ale również dostosowania wysokości uzyskanych dochodów z przypisanych źródeł do wydatków niezbędnych na pokrycie kosztów wykonywanych zadań. Przepis art. 167 ust. 1 Konstytucji zawiera dyrektywy dotyczące zachowania odpowiedniej proporcji między wysokością dochodów jednostek samorządu terytorialnego a zakresem przypadających im zadań. Z dyrektywy tej wynika także określony w art. 167 ust. 4 obowiązek zachowania tej proporcji w każdym przypadku zmiany zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego i jej zagwarantowania poprzez dokonanie niezbędnych zmian w podziale dochodów publicz-

³⁹ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Zasady podziału dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny*, [w:] *Prawo finansowe*, s. 124 n.

nych. Podobnie dyrektywa ta musi być brana pod uwagę przy kształtowaniu prawa podmiotowego samorządu terytorialnego do subwencji ogólnej i dotacji celowych z budżetu państwa, instrumentów służących równoważeniu budżetów lokalnych. Zwłaszcza w przypadku subwencji ogólnej obowiązkiem ustawodawcy wynikającym z tej dyrektywy jest przyjęcie takich rozwiązań prawnych, które pozwoliłyby na odpowiednie wsparcie finansowe tych jednostek samorządu terytorialnego, których potencjał ekonomiczny i finansowy z przyczyn obiektywnych jest słabszy w porównaniu z innymi jednostkami. Wynika to głównie ze zróżnicowanego stopnia rozwoju społeczno-gospodarczego, w tym stanu infrastruktury społecznej i ekonomicznej oraz wielkości jednostek samorządu terytorialnego, co z jednej strony wpływa na potencjał dochodowy poszczególnych jednostek określony przez możliwości pozyskiwania środków finansowych z poszczególnych źródeł dochodów, z drugiej — rodzi konieczność ponoszenia większych wydatków na rozwój infrastruktury, przy jednoczesnym obowiązku zachowania ciągłości finansowania wydatków bieżących w zakresie zadań obligatoryjnych przypisanych samorządowi terytorialnemu jako podmiotowi władzy publicznej.

Konstytucyjny nakaz zachowania odpowiednich proporcji pomiędzy udziałem jednostek samorządu terytorialnego w dochodach publicznych a realizowanymi przez te jednostki zadaniami wywiera także bezpośredni wpływ na sposób i zakres regulacji prawnej poszczególnych źródeł dochodów. To akt rangi ustawy powinien określać nie tylko źródła dochodów, ale i gwarancje materialnoprawne pozyskiwania dochodów z tych źródeł. Ustawodawca powinien rozstrzygnąć kwestie podstawowe dla wyznaczenia źródeł dochodów. Regulacje ustawowe zatem z tym związane muszą być dostatecznie dogłębne.

Samodzielność finansowa jest elementem samodzielności samorządu terytorialnego w wykonywaniu powierzonej mu istotnej części zadań publicznych. Prawo do realizacji zadań publicznych we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność jest podstawowym prawem podmiotowym samorządu terytorialnego, a jego urzeczywistnienie pozostaje w ścisłym związku między innymi z tymi prawami podmiotowymi, których realizacja z jednej strony pozwoli na zgromadzenie odpowiednich zasobów finansowych, z drugiej — umożliwi ich rozdysponowanie w sposób zapewniający jak najpełniejsze zaspokojenie potrzeb wspólnot lokalnych. O ostatecznym kształcie konstytucyjnie gwarantowanych praw podmiotowych w zakresie gospodarki finansowej decyduje ustawodawca, który tworzy ustawowe ramy działalności samorządu terytorialnego. W tak wyznaczonych ramach funkcjonują instytucje systemu finansowego jednostek samorządu terytorialnego związane z udziałem tych jednostek w dochodach publicznych, organizacją zgromadzonych zasobów oraz ich wydatkowaniem. Instytucje systemu finansów lokalnych mają zróżnicowaną strukturę i różny stopień złożoności w zależności od obszarów gospodarki finansowej, których dotyczą. Ich odmienny charakter wynika z celu, jaki realizują. Instytucje związane z gromadzeniem dochodów jednostek samorządu terytorialnego, takie głównie jak podatki, opłaty publiczne czy dotacje celowe, są elementem systemu dochodów publicznych

w państwie i dlatego ich struktura i sposób działania nie odbiegają od właściwych dla tego rodzaju dochodów. Wyjątkiem jest instytucja subwencji ogólnej, która stanowi wyłącznie element systemu dochodów samorządu terytorialnego. Instytucje zaś związane z dokonywaniem wydatków są kształtowane przez normy ustaw szczegółowych w zależności od rodzaju zadań publicznych finansowanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego poszczególnych szczebli. Gromadzenie i wydatkowanie zasobów pieniężnych samorządu terytorialnego musi być też w odpowiedni sposób zorganizowane. Celowi temu na gruncie obowiązującego systemu finansowego służy instytucja prawnofinansowa, jaką jest budżet. To instytucja o charakterze złożonym. Tworzą ją normy prawne odnoszące się do zasad planowania dochodów i wydatków jednostki samorządu terytorialnego oraz zasad postępowania ze zgromadzonymi zasobami pieniężnymi, jak również kompetencji do podejmowania decyzji planistycznych i realizacyjnych, a także kontrolnych, w zakresie gospodarki budżetowej.

Кристина Савіцка

Кафедра фінансового права

Факультет права, адміністрації та економіки Вроцлавського університету

Деякі інститути фінансової системи місцевого самоврядування в Польщі

1. Підстави для поділу фінансової системи місцевого самоврядування

Виділення фінансових одиниць місцевого самоврядування слід пов'язувати насамперед із передумовами устрою. Варто підкреслити, що виступають тісні зв'язки між характером держави, його політичною системи та роллю і місцем органів місцевого самоврядування а також їх фінансовим управлінням¹. Організація державного апарату і відносини між окремими рівнями державної структури впливають на норми, які стосуються місцевих фінансів.

Реактивованій в Польщі в 1990 р., спочатку на рівні гміни², а потім на рівні повіту³ і воеводства⁴, орган місцевого самоврядування являється частиною державного устрою. Суть місцевого самоврядування полягає на здійсненні державної влади при використанні адміністративних повноважень у сфері формування публічного життя в гміні, повіті та воеводстві, в рамках існуючого правового порядку, за допомогою суб'єктів, що мають корпоративну

¹ W. Nykiel, *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993, с. 7.

² Закон від 8 березня 1990 р. про місцеве самоврядування гмін, Збірник Законів (Dz.U.) від 2001 р. № 142, п. 1591 зі змінами.

³ Закон від 5 червня 1998 р. про місцеве самоврядування повітів, Збірник Законів (Dz.U.) від 2001 р. № 142, п. 1592 зі змінами.

⁴ Закон від 5 червня 1998 р. про місцеве самоврядування воеводства, Збірник Законів (Dz.U.) від 2001 р. № 142, п. 1590 зі змінами.

структуру, яка регулюється законами⁵. Одиниці місцевого самоврядування — це недержавні й децентралізовані суб'єкти, яким силою закону надано обов'язки і компетенції в області державного управління. Складовим елементом децентралізації являється самостійність у виконанні завдань децентралізованими суб'єктами, здійснена в рамках існуючого правового порядку. Формою забезпечення відповідності заходів децентралізованих суб'єктів із законом є контрольний нагляд, тобто критерієм якого являється легітимність і який виконується по відношенню до самостійного і незалежного суб'єкту. Місцеве самоврядування як суб'єкт публічної влади є носієм приписаних йому суб'єктивних прав, а його основна функція полягає на виконанні публічних незастережених завдань на користь інших суб'єктів публічного права, перед усім на користь держави. Конституція РП від 2 квітня 1997 р.⁶ визначає всі основні елементи правової структури місцевого самоврядування. Як суб'єкти права відмінні від урядової адміністрації, одиницям місцевого самоврядування у Конституції надано окреслені суб'єктивні права, у тому числі в області публічних фінансів право на участь в публічних доходах у залежності від їх функцій (ст. 167, п. 1), право на загальні субвенції та цільові дотації з державного бюджету (ст. 167, п. 3), право визначення розмірів податків і місцевих зборів (ст. 168) та право самостійно формувати й реалізувати публічні витрати (ст. 167, п. 3 у зв'язку зі ст. 16 і 216 п. 1). Відповідно до конституційного порядку, всі суб'єктивні права місцевого самоврядування здійснюються в межах, передбачених законом⁷. Цілком очевидно, що це законодавець визначає рамки та умови використання суб'єктивного права, наданого Конституцією одиницям місцевого самоврядування. Ці одиниці виконують публічні завдання, використовуючи зі своїх суб'єктивних прав як публічних, так майнових, а також через всі ці правові інструменти, які законодавець надає їх органам, наприклад, повноваження на видання адміністративних актів.

До порушення конституційно визначених суб'єктивних прав одиниць місцевого самоврядування найчастіше доходить тоді, коли положення закону недотримуються конституційно сформованої правової структури органів місцевого самоврядування. Це стосується між іншим несумісних із нормами Конституції, а також із принципами і цінностями, що охороняються Конституцією, сфер публічних завдань, для окремих одиниць місцевого самоврядування, структури в предметі участі одиниць місцевого самоврядування в публічних доходах, структури субвенції та цільові дотації з державного

⁵ *Prawo administracyjne*, ред. J. Boć, Wrocław 1993, с. 111.

⁶ Збірник Законів (Dz.U.) № 78, п. 483 зі змінами.

⁷ Ширше А. Błaś, *Reaktywowanie samorządu terytorialnego w Rzeczypospolitej Polskiej w 1990 r.*, [в:] *Studium nad samorządem terytorialnym*, ред. А. Błaś, Wrocław 2002, с. 18 н.; W. Miemieć, М. Miemieć, *Podmiotowość publicznoprawna gminy*, „Samorząd Terytorialny” 1991, № 11–12; W. Miemieć, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, с. 77 н.

бюджету чи структури джерел доходів одиниць місцевого самоврядування. Неконституційні правові рішення, прийняті звичайним законодавцем та неконституційне тлумачення чинного законодавства можуть призвести і — як підтверджує досвід — призводять до ослаблення суб'єктивних прав одиниць, що обмежує можливості виконання їх завдань. У цьому контексті особливе значення отримує судовий захист порушених суб'єктивних прав місцевого самоврядування. Конституційна автономія місцевого самоврядування, як із точки зору інституціонального, так функціонального, зв'язується з його незалежністю по відношенню до інших органів публічної влади. Ця самостійність стосується насамперед виконання одиницями місцевого самоврядування статутуво покладених на них завдань від власного імені й на власну відповідальність і вона реалізується шляхом використання наданих їм суб'єктивних прав, як публічних, так майнових. В інтерпретації поняття і сфери самостійності слід звернутися до Конституції та виникаючих із неї принципів і цінностей, а також до законів, які формують суб'єктивні права місцевого самоврядування, як це визначено в загальних рисах у Конституції. Самостійність одиниці місцевого самоврядування з одного боку означає послугування своїми суб'єктивними правами в межах чинного законодавства, з другого — заборону порушення конституційно окреслених суб'єктивних прав шляхом законів, установлених парламентом. Передумовами, які обґрунтовують можливі обмеження самостійності одиниць самоврядування можуть бути конституційно визначені цілі або цінності, що охороняються Конституцією. Про те, чи в даній ситуації важливішою є самостійність місцевого самоврядування, чи може захист цих конституційних цінностей або ж досягнення конституційних цілей повинен вирішувати законодавець за допомогою закону⁸.

Сфера повноважень і обов'язків місцевого самоврядування відображає ступінь децентралізації публічної адміністрації та визначає положення окремих одиниць місцевого самоврядування. Виконання завдань тягне за собою необхідність взяти на себе витрати, які у свою чергу повинні мати окреслені джерела покриття. Доходи, якими розпоряджаються одиниці місцевого самоврядування, таким чином являються гарантією реалізації їх завдань і повноважень. У цьому контексті важливе значення має забезпечення одиницям місцевого самоврядування відповідних доходів та надання повноважень до формування їх розмірів та зборів. Виконання цієї умови пов'язане з необхідністю самообмеження фінансового повноваження, що належить до держави як суверенної влади. З цієї причини рішення, що стосуються структури і правової форми доходів а також надання джерел доходів окресленому рівневі структури держави, належать державній владі. Натомість повноваження органів одиниць місцевого самоврядування володіння доходами дуже обмежені,

⁸ Рішення КТ від 24 січня 1995 р. (К 5/94), за: J. Oniszczyk, *Konstytucja RP w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Kraków 2000, с. 212.

за винятком гмін, які використовують окреслені податкові повноваження на відміну від інших одиниць, які такого права не мають. Передача частини фінансових повноважень державою на користь місцевого самоврядування може здійснитися шляхом фінансової децентралізації, яка розглядається в якості конституційного переказу повноважень до публічного збору та застосування відповідної політики, в межах закону, а також самостійного формування витрат, у межах накладених чинним законодавством, або автономії, в рамках якої внутрішній публічний суб'єкт має також додаткові повноваження до володіння публічно-правовими доходами⁹. Аналізуючи повноваження одиниць місцевого самоврядування в обсязі їх фінансового управління, можна побачити, що вони містяться в рамках фінансової децентралізації, зокрема у випадку повіту й воєводського уряду. У випадку гміни маємо також справу з елементами фінансової автономії, пов'язаної з формуванням елементів правової структури податків і локальних зборів.

Відновлення місцевого самоврядування призвело до необхідності повторного створення його фінансової системи. У літературі¹⁰ фінансова система визначається як набір фінансово-правових інститутів (правових установок), цільово поєднаних у певну цілість для громадження і організації фінансових ресурсів та їх розподілі. Фінансові відносини, які встановлюються між органами місцевого самоврядування та організаційними одиницями, що виконують його завдання з іншими суб'єктами, реалізуються в окреслених формах, які формуються чинним законодавством. Значення фінансових відносин із метою виконання завдань публічно-правових суб'єктів викликає те, що вони стають предметом впливу з боку публічної влади як з точки зору їх форми, так і перебігу. Ця взаємодія відбувається в основному шляхом створення нових правових норм, що регулюють ці відносини. Виділений та становлячий функціональне ціле набір правових норм, що відносяться до фінансових відносин, створює фінансово-правовий інститут, який впливає на грошові потоки. Фінансово-правові інститути можуть приймати більш або менш складні форми. Наприклад, можна вказати на такі інститути, як бюджет, цільовий фонд, податок, публічний збір, субвенція чи дотація.

Фінансову систему місцевого самоврядування створюють всі фінансово-правові інститути пов'язані з його фінансовим управлінням, яка включає громадження та організацію фінансових ресурсів та їх витрати. Окремі фінансово-правові інститути можуть бути спільними для фінансового управління одиниць місцевого самоврядування всіх трьох рівнів, а також можуть бути інститути, притаманні тільки для фінансового управління одиниці даного рівня. Таким чином в рамках фінансової системи місцевого самовряду-

⁹ Пор. T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, с. 18 н.

¹⁰ B. Brzeziński та ін., *Prawo finansów publicznych*, Toruń 1999, с. 18; T. Dębowska-Romanowska, указ. роб., с. 32 н.; J. Gliniecka, A. Drwiłło, *Finanse gmin*, Gdańsk 1995, с. 74 н.

вання можна виділити фінансову систему гмін, фінансову систему повітів та фінансову систему воєводського місцевого самоврядування. Фінансова система місцевого самоврядування складається з фінансово-правових інститутів, які служать для:

- громадження одиницями місцевого самоврядування грошових засобів (податки, збори, цільові дотації, субвенції, частки в державних податках);
- організації грошових засобів (бюджет, цільовий фонд);
- виділення грошових засобів одиницями місцевого самоврядування, визначених у конкретних законах, що творять основу для виконання публічних витрат.

Основним фінансово-правовим інститутом організації грошових засобів одиниць місцевого самоврядування є бюджет. Це інститут, який має складений характер. Його створюють правові норми, що стосуються принципів планування доходів і видатків одиниць місцевого самоврядування та принципів процедури з накопиченими грошовими засобами, а також компетенції до прийняття рішень в сфері планування і реалізації, а також нагляду в галузі економіки бюджету¹¹. Одним із основних принципів системи місцевого самоврядування є самостійне ведення фінансового управління на основі бюджету окремими одиницями місцевого самоврядування. З цієї причини бюджет являється ключовим інститутом фінансової системи місцевого самоврядування.

2. Фінансова самостійність одиниць місцевого самоврядування

Обсяг завдань, виконуваних органами місцевого самоврядування та витрати на виконання цих завдань мають прямий вплив на обсяг фінансових засобів, які повинні бути доступні одиницям місцевого самоврядування, для того щоб реалізувати ці завдання без перешкод і на відповідному до потреб суспільства рівні. Таким чином одиницям місцевого самоврядування для реалізування своїх завдань надано не тільки власне майном, але водночас вони також отримали суб'єктивні права на участь в публічних доходах відповідно до їх функцій, загальних субвенцій і цільових дотацій з державного бюджету, до визначення суми податків та місцевих зборів а також до формування і виконання публічних витрат. У цьому контексті одним із основних аспектів самостійності органів місцевого самоврядування як суб'єкту публічної влади являється його фінансова самостійність¹². Фінансова самостійність в загальному значенні означає право місцевого самоврядування на самостійне ведення фінансової

¹¹ B. Brzeziński та ін., указ. роб., с. 19.

¹² Поп. Т. Dębowska-Romanowska, указ. роб., с. 170 н.; J. Gumińska-Pawlic, K. Sawicka, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2002, с. 20 н.; E. Kornberger-Sokołowska, *Decentra-*

економіки — збір доходів, окреслених законодавством та використання їх у межах визначених законодавством для реалізування окреслених законом завдань. Ці закони втілюють так зване фінансове повноваження одиниць місцевого самоврядування. Вагомий вплив на обсяг фінансової самостійності одиниць місцевого самоврядування має не лише визначення їх частки в публічних доходах на окресленому рівні, але також структура джерел цих доходів. Правило говорить про те, що ця самостійність є тим більшою, чим більшою є участь її власних доходів, а меншою — цільових дотацій у загальному обсязі бюджетних доходів одиниць місцевого самоврядування окремих рівнів. Аналогічно самостійність у витрачанні фінансових засобів є тим більшою, чим більшою є участь витрат на власні завдання, а меншою — на доручені завдання, фінансовані з доходів цільового характеру. Одиниці місцевого самоврядування, що діють відповідно до законодавства і в межах законодавства, самостійно формують витрати, які відображають кошти реалізації власних завдань, а також ієрархізують їх в процесі задоволення потреб місцевої громади, при чому витрати на власні завдання обов'язкового характеру мають перевагу над витратами на інші власні завдання¹³.

Межі фінансової самостійності місцевого самоврядування були визначені конституційними нормами, які також являються гарантіями цієї самостійності, що є особливо важливим в ситуації, коли законодавець остаточно визначає межі суб'єктивних прав одиниць місцевого самоврядування окремих рівнів, які стосуються можливості отримання грошових засобів і їх витрачання. Основні суб'єктивні права, які визначають фінансову самостійність місцевого самоврядування, виникають зі ст. 167 і 168 Конституції РП. Регуляції ст. 167 являють собою своєрідне інтегральне ціле, з одного боку забезпечують одиницям місцевого самоврядування участь в публічних доходах згідно з їхніми завданнями, одночасно вказуючи на види доходів цих одиниць та обов'язок зазначення цих джерел у законі, а з другого — передбачають можливість змін у сфері завдань і повноважень одиниць місцевого самоврядування тільки з відповідними змінами в розподілі публічних доходів. Конституційний наказ щодо забезпечення одиницям місцевого самоврядування частки в публічних доходах відповідно до їх завдань пов'язує величину цієї частки з розмірами завдань, що реалізуються місцевим самоврядуванням, зокрема, з розмірами витрат, необхідних для виконання цих завдань. Тому зміни в сфері завдань і повноважень одиниць місцевого самоврядування можуть відбутися тільки враз із відповідними змінами в розподілі публічних доходів (ст. 167 п. 4). Таким чином будь-яке збільшення завдань і повноважень місцевого самоврядування повинно пов'язуватися з оцінкою можливості їх фінансування, так, щоб зберегти правильне співвід-

lizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2001, с. 38 н.

¹³ Т. Дębowska-Romanowska, *Budżet gminy*, [в:] *Prawo finansowe*, ред. W. Wójtowicz, Warszawa 1997, с. 103.

ношення між сумою доходів одиниць місцевого самоврядування і розміром їх завдань (принцип адекватності). Оцінка збереження цієї пропорції повинна, однак, брати до уваги як загальні доходи одиниць місцевого самоврядування, так і обмеженість фінансових засобів публічних органів. У відповідності зі ст. 167 Конституції суб'єктивні права не можуть тлумачитися у відриві від фінансової ситуації цілої держави. Положення ст. 167 п. 1 і 4 виражають директиву, що визначає механізм поділу наявних у даний час фінансових засобів між урядовою адміністрацією та місцевим самоврядуванням а також директиву, яка визначає механізм поділу цих засобів між окремими рівнями місцевого самоврядування. Оцінка законодавця реалізації цих директив потребує віднесення до загального рівня публічних доходів, які можуть бути призначені на реалізацію завдань як урядової адміністрації, так адміністрації місцевого самоврядування. Вони не будуть виконані тільки тоді, коли появиться очевидна диспропорція між масштабами завдань і рівнем доходів при розподілі засобів між урядовою адміністрацією та окремими рівнями місцевого самоврядування¹⁴. У формуванні змісту суб'єктивних прав, що виникають з конституційного принципу збереження відносної пропорції між сумою доходів одиниць місцевого самоврядування та масштабом їх завдань, законодавець залишив звичайному законодавцеві широку свободу оцінки щодо розподілу публічних доходів, маючи, однак, на увазі необхідність пошанування свободи рішень у формуванні витрат. В іншому випадку заходи законодавця слід розглядати як неконституційні.

Відповідно до положень ст. 167 п. 2 доходами одиниць місцевого самоврядування являються їх власні доходи та загальні субвенції і цільові дотації з державного бюджету. Система місцевого самоврядування та спосіб визначення її доходів у Конституції РП вказують на те, що основною групою доходів одиниць місцевого самоврядування повинні бути їх власні доходи, похідні від джерел, які надані законом окремим рівням місцевого самоврядування і відповідно до яких органи місцевого самоврядування мають визначені повноваження в сфері формування їх суми та способу збору. Загальні субвенції і цільові дотації з державного бюджету повинні відігравати допоміжну роль стосовно доходів власних, оскільки в іншому випадку порушується позиція місцевого самоврядування як суб'єкта публічної влади, що діє в своєму імені і під свою відповідальність. Кількість джерел, з яких можна отримувати доходи, забезпечує певну еластичність у їх пристосуванні до поточних проблем. Поділ доходів на власні й переведені з державного бюджету в вигляді загальних субвенцій та цільових дотацій визначає межі самостійності місцевого самоврядування в сфері доходів та суб'єктивне право, яке її окреслює. Диференційований ступінь соціально-економічного розвитку, в тому числі

¹⁴ Рішення КТ від 19 грудня 2007 р., К 52/05, ОТК-А від 2007 р., № 11, п. 159; рішення КТ від 28 лютого 2008 р., К 43/07, ОТК-А від 2008 р., № 1, п. 8.

стан економічної і соціальної інфраструктури, розмір одиниць місцевого самоврядування та існуючі можливості реалізації завдань на користь місцевих громад, створюють потребу в зовнішньому втручанні з метою усунення цих відмінностей. З цієї причини важливим елементом системи гарантій фінансової самостійності є механізм балансування бюджетів одиниць місцевого самоврядування шляхом перерахування фінансових засобів з державного бюджету. Такий механізм повинен ґрунтуватися на об'єктивних передумовах, що дозволяють на таке поповнення доходів, щоб основні потреби місцевих громад були задоволені на основі порівняльної оцінки в масштабі країни або регіону. Пов'язані з цим суб'єктивні права одиниць місцевого самоврядування визначаються законодавцем, який в цьому обшарі має багато свободи. Він постановляє як про вибір складових елементів цього механізму, так про пов'язаний з цим розмір засобів, які поповнюють бюджети окремих одиниць. Проте, він не може діяти з необмеженою свободою, а межі його свободи визначають директиви, що виникають з конституційного принципу збереження відповідних пропорцій між величиною доходів одиниць місцевого самоврядування та сферою їх функцій.

Згідно з регуляцією ст. 167 п. 3 основного закону джерела доходів одиниць місцевого самоврядування визначені в законі. Таким чином весь тягар поділу публічних доходів між державою і місцевим самоврядуванням та його окремими рівнями перенесено на рівень законодавчого регулювання. Це означає, що нормативний акт законодавчого рівня повинен встановлювати як джерела доходів, так і матеріально-правові гарантії отримання доходів з цих джерел у розмірі, необхідному для фінансування завдань місцевого самоврядування. Законом повинні бути вирішені основні проблеми для визначення виду і правового характеру окремих джерел, у тому числі щодо методу визначення розміру доходів. Нормативні регулювання повинні підтримувати відповідний рівень точності і деталізації. Накопичення відповідних доходів являється необхідним для виконання завдань, покладених на одиниці місцевого самоврядування. Тому Конституційний Трибунал правильно зауважив¹⁵, що вказана директива, яка появилася в результаті ст. 167 п. 3 не вичерпує змісту цього положення. Трибунал прийшов до такого висновку, інтерпретуючи цю статтю в поєднанні зі ст. 16 та іншими регуляціями поданими в Конституції, які відносяться до місцевого самоврядування. Нормативне забезпечення джерел доходів виконує інструментальну роль відносно мети, яка полягає у загарантуванні одиниці місцевого самоврядування стосовних засобів для виконання своїх завдань. З цієї причини, на думку Трибуналу, положення ст. 167 п. 3 є виразом більш загального принципу, що гарантує одиниці місцевого самоврядування не тільки переказання в її розпорядження фінансових засобів, але також гарантує можливість самостійного використання цих засобів шля-

¹⁵ Пор. рішення КТ від 24 березня 1998 р., К 40/97, ОТК від 1998 р., № 2, п. 12.

хом формування і здійснення витрат, пов'язаних із виконанням завдань. Існування загарантованого Конституцією суб'єктивного права на самостійне здійснення витрат безпосередньо пов'язане з гарантіями, що впливають з ст. 16, щодо самостійного виконання завдань одиницями місцевого самоврядування та нормативного визначення джерел доходів. Межі самостійності формування витрат повинні бути визначені в законі, оскільки в цій формі формуються суб'єктивні права у всіх вищевказаних областях фінансової економіки одиниць місцевого самоврядування, отже і ця форма є притаманною для визначення та окреслення обов'язкових витрат цих одиниць. Додатково це підтверджує зміст ст. 216 п. 1 Конституції, згідно з яким фінансові засоби для публічних цілей збираються і витрачаються у порядку, встановленому законом.

Окрім суб'єктивного права на отримання доходу від встановлених законом джерел, одиниці місцевого самоврядування у відповідності зі ст. 168 Конституції РП мають право визначення розмірів податків і локальних зборів в обсязі, встановленому законом. Визначене цим законом податкове повноваження місцевого самоврядування є обмеженим, оскільки не включає в себе право оподаткування на власному терені. Оподаткування та інші публічні збори можуть відбуватися відповідно до норми ст. 217 Конституції РП тільки за допомогою закону, таким чином це є компетенцією виключно законодавчої влади, яка встановлює правові та податкові елементи фактичного стану окремих зборів, передаючи їх розмір. В основі цієї конституційної норми лежить необхідність створення єдиної і послідовної податкової системи, яка гарантує рівномірний розподіл податкового навантаження на всіх платників податків відповідно до їх платоспроможності, незалежно від їх місця проживання в державі¹⁶. Повноваження в сфері оподаткування та виникаючі з нього повноваження одиниць місцевого самоврядування були визначені в законах, що регулюють окремі податки й локальні збори. Ці повноваження в основному відносяться до формування рівня податкового навантаження шляхом встановлення податкової ставки та введенням додаткових пільг і звільнень при установленні правових актів місцевого законодавства. Межі створення права, з якого виникають місцеві компетенції, були встановлені Конституцією РП, зокрема в ст. 217, яка безпосередньо формулює принципи закону про оподаткування. У свою чергу ст. 168 основного закону являється особливим положенням, а визначене в ньому суб'єктивне право не виникає з загального принципу автономії одиниць місцевого самоврядування, але вимагає чіткого нормативного повноваження¹⁷. Використання одиницями місцевого законодавства повноважень, що втілюють їх податкові ком-

¹⁶ Поп. Е. Tegler, *Władztwo podatkowe gmin*, [в:] *Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 rok*, ред. М. Miemiec, В. Cybulski, Warszawa 1997, с. 377.

¹⁷ Поп. С. Kosikowski, *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, „Państwo i Prawo” 1997, № 11–12, с. 161; Е. Ruśkowski, *Autonomia podatkowa jednostek samorządu terytorialnego a decentralizacja władzy publicznej*, [в:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico*

петенції, дозволяє використовувати місцеву податкову політику. Зменшуючи публічні збори в своїй місцевості, вони свідомо відмовляються від частини доходів, втрата яких не буде для них компенсована, для того, щоб реалізувати важливі для місцевої громади соціальні або економічні цілі.

Фінансова самостійність являється одним із аспектів самостійності одиниць місцевого самоврядування в цілому, яка закрема визначає їх статус публічних суб'єктів. Ця самостійність гарантується нормативно визначеними джерелами доходів, доходи від яких поповнюють бюджети окремих рівнів місцевого самоврядування, а також через можливість їх формування — в межах чинного законодавства — та через повноваження, покладені на органи одиниць місцевого самоврядування про приймання рішень щодо витрачання згромаджених доходів для реалізації завдань цих одиниць.

Межі фінансової самостійності визначаються обсягом бюджетів одиниць місцевого самоврядування та повноваженнями цих одиниць в формуванні доходів і розпоряджуванні накопиченими фінансовими засобами. Таке розуміння фінансової самостійності має аспект доходний, витратний та аспект пов'язаний з веденням фінансової економіки на основі бюджету.

Самостійність у веденні фінансової економіки одиницею місцевого самоврядування на основі бюджету відрізняється обсягом і правовими рисами в сфері накопичення доходів, управління ними та витрачання їх¹⁸. Якщо йдеться про накопичення доходів, то ця самостійність проявляється в оцінці величини впливів, які можуть бути стягнуті в бюджетному році з окремих джерел доходів та в можливості приймання рішення про відстрочку платежу податку або розподіленні цього платежу на рати чи про скасування податкової заборгованості або інших бюджетних зборів. Більшу самостійність надано одиницям місцевого самоврядування в сфері створення витрат для реалізації власних завдань: діючи на основі законів та їх меж, мають можливість приймати рішення про обсяг витрат, в тому числі особливо про майнові витрати, і їх розподіл у часі або ж вони можуть встановлювати окреслені пріоритети, коли йдеться про задоволення потреб місцевої громади й скеровування їх на реалізацію грошових засобів. На свободу органів одиниць місцевого самоврядування в формуванні витрат має також вплив обсяг фінансування їх завдань з доходів цільового характеру. У сфері доручених і покладених завдань на місцеве самоврядування, що фінансуються за рахунок цільових дотацій, самостійність обмежується лишень вобором методу виконання цих завдань при мінімально можливих витратах. Якщо йдеться про управління накопиченими доходами, то проявом самостійності в цьому відношенні є, наприклад, можливість розміщати вільні бюджетні

bono. Księga jubileuszowa profesora J. Głuchowskiego, Toruń 2002, с. 233 н.; J. Głumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Katowice 2003, с. 133.

¹⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego...*, с. 169 н.

кошти на рахунках в банках або надавати позички з бюджету одиниці місцевого самоврядування.

3. Бюджет одиниці місцевого самоврядування

У літературі¹⁹ бюджет найчастіше визначається як фінансовий план, який охоплює зведення прогнозованих доходів і витрат держави чи іншого публічного суб'єкту, представлених з урахуванням відповідного рівня деталізації та із зазначенням періоду, як правило один рік. Риси, які вирізняють цей план від інших фінансових планів і заздалегідь вирішує про його рангу, це перед усім його суб'єктивні й об'єктивні межі, структура та форма, в якій його прийнято. Бюджет як основний фінансовий план вимагає попереднього політичного дозволу органів, які входять до місцевого самоврядування у формі бюджетної резолюції, після чого він стає обов'язковим актом, який регулює органи місцевого самоврядування, які повинні його виконувати. Остаточна форма бюджету являється результатом компромісу між законодавчою і виконавчою владами та груп за інтересами²⁰.

Охоплені бюджетом доходи в основному мають форму публічних зборів, отже, грошових виплат, одностороннього, примусового і безповоротного характеру, а витрати спрямовані на реалізацію публічних завдань здійснюються на основі рішення органів, які представляють публічні суб'єкти. Таким чином бюджет як акт фінансових повноважень публічного суб'єкту (держави, місцевого самоврядування) одночасно є актом управління публічними фінансами, що становлять підставу ведення фінансової економіки цього суб'єкту в указаний період. Завдання, включені до бюджету, скеровані в формі директив до органів, які виконують бюджет, і мають форму фінансових завдань — стягнення відповідного доходу або виконання відповідних витрат. Вони реалізуються шляхом прийняття правових заходів, організаційних та фактичних дій, пов'язаних із накопиченням бюджетних доходів, з управлінням цими доходами та з виконанням бюджетних витрат.

Специфіка фінансових завдань охоплених бюджетом також пов'язана з використанням безповоротного методу фінансування в їх реалізації. Хоча принцип безповоротності з боку бюджетних доходів у деякій мірі зникає в ситуації, коли з метою збалансування бюджету виникає потреба взяти кредит, позику чи випустити цінні папери, то економічне значення цих винятків у рамках бюджетних доходів таке, що воно не порушує цього принципу. Тоді як у сфері реалізації витрат їх безповоротність суворо дотримується.

¹⁹ Поп. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1988, с. 49 н.; L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1984, с. 155 н.

²⁰ A. Komar, *Finanse publiczne*, Warszawa 1999, с. 66.

Метод ведення фінансової економіки на підставі бюджету оцінюється законодавчими органами, отже, бюджет є також інструментом нагляду за діяльністю виконавчих органів. Особливу роль в цьому процесі відіграє установа затвердження звіту, яка є вираженням політичного підсумування органів, що виконують бюджет.

Наслідком поділу адміністрації місцевого самоврядування і урядової адміністрації та трактування одиниць місцевого самоврядування в якості окремих суб'єктів права є виділення як формально, так матеріально, бюджетів цих одиниць з державного бюджету. Виконуючи своє завдання, одиниці місцевого самоврядування ведуть власну фінансову економіку, отримують доходи від гарантованих правом джерел і здійснюють витрати на їх основі.

Положення законів про систему місцевого самоврядування, фінансового закону²¹ та закону про доходи одиниць місцевого самоврядування²² визначають конститутивні особливості бюджету і формують його позицію як основного фінансового плану самостійного ведення фінансової економіки одиниці місцевого самоврядування в явний спосіб, затвердженого в формі бюджетної резолюції на календарний рік. Він охоплює зведення планованих доходів і витрат та доходів і витрат цієї одиниці.

Бюджет, так як кожен план, відноситься до майбутнього, а включені до нього завдання являються обов'язковими для його виконавців. Ці завдання набирають форму планових норм, які окреслюють конкретні цифрові величини доходів, які повинні бути зібрані протягом бюджетного року з окремих джерел доходів, призначених законом одиниці місцевого самоврядування даного рівня і можливо, доходів для покриття бюджетного дефіциту та витрат, які повинні бути зроблені для реалізації власних завдань і завдань з області урядової адміністрації й інших завдань, покладених на дану одиницю.

Бюджетна резолюція в світлі регулювання ст. 212 про публічні фінанси повинна вказувати загальну суму доходів з їх поділом на поточні доходи та майнові доходи. Заплановані в бюджеті доходи окрім того, що являються тільки прогнозом їх розмірів, не можуть бути формовані в довільному порядку, тому що це могло б загрожувати реальності бюджету, а в результаті — бюджетній рівновазі. Прогностичний характер визначених у бюджеті доходів не звільнює органу, що приймає бюджет від обов'язку поставити реальну оцінку доходів і реально їх планувати. Плановані суми доходів від окремих джерел повинні брати до уваги реальні можливості одиниці місцевого самоврядування, оперті на обґрунтованих передумовах і розрахунках²³.

Так як і у випадку доходів, бюджетна резолюція визначає загальну суму планованих витрат бюджету одиниці місцевого самоврядування, виділенням поточних і майнових витрат. Обсяг витрат і їх структура визначаються

²¹ Закон від 27 серпня 2009 р., Збірник Законів (Dz.U.) № 157, п. 1240 зі змінами.

²² Закон від 13 листопада 2003 р., Збірник Законів (Dz.U.) від 2010 р. № 80, п. 526 зі змінами.

²³ Пор. рішення WSA в Кракові від 6 жовтня 2006 р., sygn. akt I SA/Kr 917/06, niepubl.

видом завдань, що виконуються даною одиницею і визначаються в окремих положеннях. Витрати, враховані в бюджеті, становлять суворо установленний ліміт, у межах якого виконавці бюджету уповноважені розпоряджатися цими засобами. Ліміт витрат визначає межі взяття зобов'язань, пов'язаних із фінансовими засобами бюджету. Доходи і витрати враховуються в бюджеті з дотриманням окреслених правових вимог у сфері їх детальності. Виділення в бюджеті вимагають зокрема доходи і витрати, пов'язані з конкретними правилами фінансування завдань, зазначених в окремих законах.

Важливим компонентом бюджету є визначення його фінансового результату, що відображає різницю між доходами і витратами а також належне окреслення джерел фінансування планованого дефіциту, коли заплановані в бюджеті витрати перевищують прогнозовані доходи або призначення планованого перевищення в ситуації позитивної різниці між доходами і витратами бюджету. З обов'язком визначення результатів бюджету тісно пов'язані вимоги, які відносяться до включення в бюджетну резолюцію загальних сум планованих доходів і видатків бюджету одиниці місцевого самоврядування. Обов'язок виявлення джерел фінансування планованого дефіциту породжує необхідність показання конкретних їх назв та відповідних їм цифрових показників. Аналогічним чином загальна сума витрат в бюджеті визначається за допомогою припадаючої на даний рік розстрочки платежу отриманих позики і довгострокових кредитів, викуп цінних паперів та можливі заплановані з бюджету позики і тільки для тих цілей і в тому обсязі, які виникають з раніше взятих зобов'язань, а в випадку позики — в обсязі, що виникає з наданого повноваженням органом, на основі положень у відповідному законі, повноваження для виконавчого органу на надання кредиту в бюджетному році, ці засоби можуть бути призначені.

У бюджетній резолюції уміщуються також положення, які допомагають у виконанні фінансового плану, яким являється бюджет. З доходами бюджету, такими як дохід від кредитів і довгострокових позик та від випуску цінних паперів, придбаних у наступні роки, пов'язана проблема лімітування публічного боргу. Обов'язок визначення в бюджетній резолюції ліміту зобов'язань наступить у випадку запланування в бюджеті дефіциту і вказання в якості джерел його фінансування, в цілому або в частині, доходів і кредитів, позик або емісії цінних паперів (ліміт зобов'язань на фінансування планованого дефіциту бюджету) або ж планування витрат на погашення раніше взятих на себе зобов'язань у вигляді кредитів, позик або емісії цінних паперів і вказання у якості джерела їх фінансування, в цілому або в частині, доходів на цій підставі (ліміт зобов'язань на погашення раніше взятих зобов'язань) та фінансування перехідного дефіциту бюджету, що появляється протягом року, доходами від кредитів, позик або емісії цінних паперів (ліміт зобов'язань на погашення перехідного дефіциту бюджету, що появляється протягом року). Бюджетна резолюція таким чином може взагалі не визначати ліміту зобов'язань, якщо вище перераховані випадки не будуть виступати, може його визначати для всіх зобов'язань або тільки для деяких

із них²⁴. Бюджетна резолюція окрім цього визначає суми витрат на погашення в даному бюджетному році зобов'язання, відповідно до угоди, на основі поруки і гарантій, наданих даною одиницею місцевого самоврядування. Реалізування цього обов'язку вимагає забезпечення в окремих бюджетних роках, що охоплюють період наданої поруки, витрат на таку суму, яка уможливорює покриття потенційних платіжних зобов'язань по гарантії²⁵. Елементом бюджетної резолюції можуть також бути положення про виділення в бюджеті засобів для допоміжних одиниць гміни — солецтв, селищ чи районів.

Орган місцевого самоврядування може уповноважити виконавчий орган до взяття фінансового зобов'язання в межах лімітів, встановлених у бюджетній резолюції, а також до внесення змін у бюджеті, які полягають у перенесенні планованих бюджетних витрат на нижчих рівнях бюджетної класифікації. Надання таких повноважень виконавця бюджету збільшує гнучкість управління публічними засобами і сприяє більш ефективному використанню.

Бюджетна резолюція, що становить підставу ведення фінансової економіки фінансованої одиницею місцевого самоврядування, розроблюється, приймається і виконується в спосіб урегульований в чинному законодавстві і з дотриманням окреслених правових наказів у формі принципу явності і прозорості (детальності), принципу повноти, формальної і матеріальної (нефондування) єдності бюджету та бюджетної рівноваги. Прийнятий на даний рік бюджет — це основний фінансовий план, що засвідчує його суб'єктивний і об'єктивний обсяг, форма, в якій його прийнято, виключна компетенція органу, який приймає рішення і той факт, що цей орган не має компетенції приймати будь-якого іншого фінансового плану (за винятком тимчасового бюджету, який по суті являється певною дозволеною правом формою бюджету), який міг би бути підставою до ведення фінансової економіки одиницею місцевого самоврядування. Крім того це первинний план відносно інших планів, що виступають в якості підстави ведення фінансової економіки одиницями місцевого самоврядування, які насправді становлять продовження виконавчої системи бюджету та інструмент його реалізації.

4. Податкові повноваження гміни

Податкові повноваження — це право публічної влади на формування податкового навантаження, яке становить доходи бюджету держави чи місцевих бюджетів. Податкові повноваження являються істотним елементом фінансової самостійності одиниць місцевого самоврядування. Мінімальний стандарт

²⁴ Поп. М. Paczocha, *Glosa do wyroku WSA z dnia 12 czerwca 2007 r. (I SA/Rz 400/07)*, „Finanse Komunalne” 2007, № 10.

²⁵ E. Czołpińska, *Uchwała budżetowa „krok po kroku” — analiza przepisów i uwagi praktyczne, dodatek specjalny do „Finansów Komunalnych” 2008, № 10, c. 29.*

податкових повноважень цих одиниць, який полягає у праві органів місцевого самоврядування встановлювати податкові ставки, був визначений в ст. 9 п. 3 Європейської хартії місцевого самоврядування²⁶. Відповідно до її змісту, принаймі частина фінансових засобів місцевих громад повинна походити від місцевих зборів і податків, обсяг яких мають право встановлювати місцеві громади в межах, встановлених законом. Повноваження також у науковій літературі²⁷ описується як часткове, оскільки в польському законодавстві воно не відноситься до всіх податків місцевого самоврядування, але тільки до тих, які складають доходи гміни і були зараховані до категорії місцевих податків. У стосунку до державних податків, які частково поповнюють бюджети одиниць місцевого самоврядування та до частини податків місцевого самоврядування ці одиниці не мають жодних повноважень, які формують їх висоту. Надання органам місцевого самоврядування податкових доходів є наслідком поділу реалізації публічних завдань між державою і місцевим самоврядуванням та децентралізації повноважень розпоряджатися публічними засобами на рівні місцевого самоврядування. Це також означає передачу органам місцевого самоврядування частини податкових повноважень²⁸.

Обговорювані раніше конституційні норми, що визначають загальні рамки і принципи фінансів місцевого самоврядування, також визначають сферу фінансових повноважень одиниць місцевого самоврядування²⁹. Атрибути податкових повноважень не мають самотнього характеру, оскільки вони виникають з волі законодавчої влади, що дотримується конституційного принципу, згідно з яким тільки держава як суб'єкт публічних доходів має повний суверенітет³⁰. Згідно з польським законодавством, податкові повноваження мають тільки гміни, тому що ці одиниці мають джерела доходів у вигляді місцевих податків. Натомість одиниці місцевого самоврядування на рівні повіту і воєводства не мають власних доходів податкового характеру і вони користуються тільки частками в прибуткових податках, які поповнюють бюджет держави. Податкові повноваження гміни реалізуються на двох площинах: на площині становлення радами гмін місцевого податкового права та на площині використання права податковими органами гміни.

Межі створювання права, з якого виникає місцеве податкове повноваження, були визначені Конституцією РП, зокрема в ст. 217, в якій безпосередньо викладено принцип винятковості права в питаннях оподаткування. Натомість ст. 168 основного закону, яка надає одиницям місцевого самоврядування

²⁶ Збірник Законів (Dz.U.) від 1994 р. № 124, п. 607.

²⁷ E. Ruśkowski, указ. роб., с. 233.

²⁸ E. Kornberger-Sokołowska, указ. роб., с. 81 н.

²⁹ A. Borodo, *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego — zagadnienia ogólne*, [в:] *Księga jubileuszowa prof. M. Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, ред. R. Mastalski, Wrocław 2001, с. 135.

³⁰ C. Kosikowski, указ. роб., с. 161.

право встановлювати висоту податків і місцевих зборів у межах, визначених законодавством, являється особливим положенням, а отже, ця компетенція не виникає із загального принципу автономії цих одиниць, але вимагає конкретного нормативного повноваження³¹. Податкове повноваження, реалізоване гмінами, опирається на положеннях податкових законів, що регулюють податки і місцеві збори а також, у сфері незазначеній в цих законах, на положеннях податкової ординації³², зокрема якщо йдеться про пільги у виплаті податкових зобов'язань. Податкові закони формують структурні елементи окремих податків і місцевих зборів. Тому вирішення кожного питання, що визначає обсяг податкових повноважень, слід у першу чергу опирати на податковому законі, в якому регулюється даний податок. Положення податкової ординації можуть бути використані лишень тоді, коли конкретне питання не регулюється положенням податкового законодавства. Відповідно до ст. 168 Конституції, податкове повноваження гмін відноситься до податків і місцевих зборів, які належать до категорії власних доходів одиниць місцевого самоврядування. У літературі погляди на тему місцевих податків поділені³³. Їх ідентифікація відбувається при застосуванні багатьох різних критеріїв. Найпростіший з них це суб'єктивний критерій, на основі якого до місцевих податків зараховуються ті збори, які в повному обсязі впливають до місцевих бюджетів³⁴. Цей критерій, який іноді називають бюджетним, не відображає однак великої і складної системи податків місцевого самоврядування, особливо, якщо йдеться про компетенції органів одиниць місцевого самоврядування до формування їх висоти. Після розгляду цього аспекту проблеми, поняття місцевих податків представляється в ширшому і вужчому значенні, хоча і тут існують різні думки щодо сфери цих понять³⁵. У вузькому значенні до місцевих податків зараховуються податки, урегульовані законом від 12 січня 1991 р. про місцеві податки і збори³⁶, тобто, податок на нерухоме майно та транспортний податок, а також сільськогосподарський податок³⁷ і лісовий податок³⁸. Це група зборів, у стосунку до якої гміна має повноваження в сфері формування її високості,

³¹ J. Gumińska-Pawlic, указ. роб., с. 133.

³² Закон від 29 серпня 1997 р., Збірник Законів (Dz.U.) від 2005 р. № 8, п. 60 зі змінами.

³³ Поп. W. Nykiel, *Podatki lokalne — aspekty prawno-porównawcze*, [в:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 54, Łódź 1992, с. 173; N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Warszawa 1996, с. 23 н.

³⁴ Поп. W. Nykiel, *Rola dochodów...*, с. 33.

³⁵ Поп. S. Kańduła, *Podatki w działalności organów gmin w latach 1993 do 1997 (analiza jednego przypadku)*, „Samorząd Terytorialny” 1999, № 1–2, с. 135 н.; N. Gajl, *Finanse i gospodarka lokalna na świecie*, Warszawa 1993, с. 134–136; H. Sochacka-Krysiak, *Finanse samorządu terytorialnego w systemie budżetowym państwa*, [в:] *Ekonomiczno-finansowe uwarunkowania samorządu lokalnego*, ред. E. Denek, J. Sobiecka, J. Wierzbicki, „Zeszyty Naukowe AE w Poznaniu”, серія I, Poznań 1992, с. 80–81.

³⁶ Збірник Законів (Dz.U.) від 2010 р. № 95, п. 844 зі змінами.

³⁷ Закон від 15 листопада 1984 р., Збірник Законів (Dz.U.) від 2006 р. № 136, п. 969, зі змінами.

³⁸ Закон від 30 жовтня 2002 р., Збірник Законів (Dz.U.) № 200, п. 1682 зі змінами.

крім того вони належать до податкових органів гміни. Положення податкового законодавства виділяють фактичний обсяг податкових повноважень, види і масштаби повноважень рад гмін у кожному з цих податків. Ці повноваження відносяться до наступних проблемних груп:

- пряме встановлення податкових ставок (податок на нерухоме майно, транспортний податок) і опосередковане через можливість зниження середньої ціни покупки жита і середньої ціни продажу деревини, які є основою для визначення висоти ставки в сільськогосподарському і в лісовому податках;

- введення додаткових звільнень (виключно предметних у всіх поданих податках);

- введення пільг (виключно предметних у сільськогосподарському податку);

- визначення ходу й особливих умов звільнення від сільськогосподарського податку сільськогосподарських земель, на яких припинилося сільськогосподарське виробництво;

- управління збором податків від фізичних осіб шляхом інкасо та визначення інкасаторів і окреслення висоти винагородження за інкасо (податок на нерухоме майно, сільськогосподарський податок і лісовий податок).

Виникаючі з детальних законів повноваження і обов'язки рад гмін в сфері висоти місцевих податків та порядку їх збору реалізуються шляхом установаження гмінних податкових положень.

Повноваження і обов'язки, пов'язані з управлінням зазначеними податками, виконують податкові органи місцевого самоврядування — вїйт, бурмістр, президент міста. Компетенції цих органів реалізуються в рамках відповідної процедури — податкового процесу. Вони виникають головним чином із положень податкової ординації, яка поширюється на всі податкові зобов'язання, а отже, також на ті, які виникли в сфері місцевих податків. Податкові органи місцевого самоврядування визначають податкові зобов'язання та окреслюють податкові заборгованості. Приймають рішення у справі звільнення і податкових пільг у сільськогосподарському податку. Їх властивості включають в себе застосування в оплаті податкових зобов'язань у формі відстрочки або розбивки податкового платежу а також погашення податкових заборгованостей та відсотків за прострочення чи пролонгаційної оплати. Вони також ухвалюють рішення про відповідальність правових спадкоємців та третіх осіб за податкову заборгованість платників податків. Проводять експертизи та податкову перевірку.

У широкому значенні поняття місцевих податків охоплює ті збори, які надано державою одиницям місцевого самоврядування в цілому в якості безстрокових джерел їх доходів. До таких зборів у світлі закону від 13 листопада 2003 р. про доходи одиниць місцевого самоврядування відносяться згадані місцеві податки і крім того прибутковий податок від фізичних осіб, який оплачується у вигляді податкової карти, податок на спадкування і дарування та

податок на цивільно-правові угоди, які представляють джерела власних доходів гміни. Що стосується додаткових податків, повноваження гміни обмежене виключно до збирання доходів, оскільки вони в цілому поповнюють бюджет гміни. Рада гміни не має жодних повноважень формування будь-якого елементу структури цих зборів. Додатково вони належать до предметної юрисдикції податкових органів. Начальник державної податкової служби також приймає рішення про можливі пільги в оплаті податкових зобов'язань, але може це зробити виключно на внесок або за згодою податкових органів гміни. Ця співпраця податкових органів гміни з податковими органами являється проявом компетенцій гміни в стосунку до цих податків, яка проходить на етапі використання податкового права. З цього погляду деякі представники доктрини кваліфікують ці податки в якості локальних, але тільки в формальному сенсі або як так звані часткові місцеві податки³⁹.

На цьому тлі — заради точності термінології — слід прийняти, що публічні збори, передані державою одиницям місцевого самоврядування в повному обсязі і на невизначений термін як джерела їх доходів, являються категорією зборів місцевого самоврядування в порівнянні з державними зборами, які поповнюють державний бюджет. Місцеві податки охоплюють цю групу зборів місцевого самоврядування, відносно яких ради гмін, діючи на осові і в межах нормативного повноваження, виконуючи податкові компетенції насамперед у сфері формування їх висоти. До цих податків слід зарахувати не тільки податок на нерухому майно та транспортний податок, які регулюються законом про місцеві податки і збори, але також сільськогосподарський і лісовий податки, що регулюються окремими законами. Це збори, які характеризуються широким спектром податкового повноваження, що виконується особливо шляхом установлення гмінами місцевого податкового права в формі актів місцевого права. Законні повноваження в першу чергу стосуються створення гмінами матеріального податкового права, що відносяться до формування деяких структурних елементів податків та в дуже обмеженому обсязі — процесуального законодавства про процедуру збору таких податків.

5. Висновки

У системі публічних суб'єктивних прав у сфері місцевих фінансів, гарантованих Конституцією, високе положення займає право участі одиниць місцевого самоврядування в публічних доходах відповідно до їх функцій. Здійснення цього закону пов'язане не тільки з необхідністю розподілу публічних доходів між державою і місцевим самоврядуванням та окремими його рівнями, але

³⁹ Поп. Т. Dębowska-Romanowska, *Zasady podziału dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny*, [в:] *Prawo finansowe*, с. 124 н.

також коригуванням висоти отриманих доходів від визначених джерел щодо витрат необхідних для покриття коштів виконаних завдань. Положення ст. 167 п. 1 Конституції містить директиви, що стосуються збереження належної пропорції між висотою доходів одиниць місцевого самоврядування і сферою їх завдань. З цієї директиви також виникає визначений в ст. 167 п. 4 обов'язок дотримання цього принципу в кожному випадку зміни завдань і компетенцій одиниць місцевого самоврядування і її загарантування через введення необхідних змін у розподілі публічних доходів. Крім того ця директива повинна бути брана до уваги при формуванні суб'єктивного права місцевого самоврядування до загальної субвенції і цільових дотацій з державного бюджету, інструментів для забезпечення збалансованості місцевих бюджетів. Особливо у випадку загальної субвенції обов'язком законодавця, який виникає з цієї директиви, є прийняття таких правових рішень, які дозволили б застосувати відповідну фінансову підтримку цих одиниць місцевого самоврядування, яких економічний і фінансовий потенціал з об'єктивних причин є слабкіший в порівнянні з іншими одиницями. Це в основному виникає з диференційованого рівня соціально-економічного розвитку, в тому числі соціальної та економічної інфраструктури а також розміру одиниць місцевого самоврядування, що з одного боку впливає на доходовий потенціал окремих одиниць, визначений можливостями здобування фінансових засобів з окремих джерел доходів, з другого — породжує необхідність збільшення витрат на розвиток інфраструктури з одночасним обов'язковим дотриманням безперервності фінансування поточних витрат в області обов'язкових витрат, покладених на місцеве самоврядування як суб'єкт публічної влади.

Конституційний наказ дотримання відповідних пропорцій між участю одиниць місцевого самоврядування в публічних доходах і реалізованими цими одиницями завданнями також безпосередньо впливає на спосіб і сферу правової регуляції окремих джерел доходів. Це акт рангу закону повинен визначати не лише джерела доходів, але також матеріально-правові гарантії отримання доходів із цих джерел. Законодавець повинен вирішити основні питання для визначення джерел доходів. Пов'язані з цим нормативні регуляції повинні бути відповідно глибокі.

Фінансова самостійність являється елементом самостійності місцевого самоврядування у виконанні покладеної на нього значної частини публічних завдань. Право на реалізацію публічних завдань від власного імені і під власну відповідальність становить основне суб'єктивне право місцевого самоврядування, а його втілення залишається в тісному зв'язку між іншим з цими суб'єктивними правами, реалізація яких з одного боку дозволить на накопичення відповідних фінансових засобів, з другого — дозволить розпоряджатися ними для забезпечення найбільш повного задоволення потреб місцевих громад. Про остаточну форму конституційно гарантованих суб'єктивних прав у сфері фінансової економіки вирішує законодавець, який створює норма-

тивні рамки діяльності місцевого самоврядування. У таких визначених рамках функціонують інститути фінансової системи одиниць місцевого самоврядування, пов'язані з участю цих одиниць в публічних доходах, організацією накопичених засобів та їх витрачанням. Інститути системи місцевих фінансів мають диференційовану структуру і різний ступінь складності в залежності від області фінансової економіки, яких вони стосуються. Їх відмінний характер виникає з цілі, яку вони реалізують. Інститути, пов'язані зі збором доходів одиниць місцевого самоврядування, в основному таких як податки, публічні збори чи цільові дотації, являються елементами системи публічних доходів у державі і тому їх структура та механізми дій не відрізняються від тих, які використовуються для цього виду доходів. Винятком є інститут загальної субвенції, який являється виключно елементом системи місцевого самоврядування. Інститути, пов'язані зі здійсненням витрат формуються нормами конкретних законів в залежності від виду публічних завдань, фінансованих із бюджетів одиниць місцевого самоврядування окремих рівнів. Накопичення і розподіл грошових засобів місцевого самоврядування повинні бути відповідним чином організовані. Цій меті на основі чинної фінансової системи служить правова фінансова установа, якою є бюджет. Це комплексна установа. Вона складається з правових норм, що відносяться до принципів планування доходів і витрат одиниці місцевого самоврядування і принципів процедури щодо накопичених грошових засобів а також компетенції приймати рішення в сфері планування та реалізування, і контрольних, в області бюджетної економіки.

Summary

Selected Institutions of the Financial System of Self-Government in Poland

The right to carry out public tasks on its own behalf and on its own responsibility is one of the fundamental rights of any self-government unit, and its exercise is closely connected with, among others, those rights the exercise of which will, on the one hand, mobilise appropriate financial resources and on the other — make it possible to distribute them in a way that ensures the fullest possible satisfaction of the needs of the local community. The statutory framework of the actions of self-governments is created by the legislator. This is also the framework for the institutions of the financial system of self-government units associated with the share of these units in public revenue, as well as the organisation and spending of available resources. The institutions of the local government finance system differ with regard to their structure and degree of complexity, depending on the areas of the financial economy with which they are concerned. Institutions involved in collecting revenue of self-

government units, such as, mainly, taxes, public fees or special subsidies, are part of the state's public revenue system, and that is why their structure and mode of operation do not differ from those associated with this type of revenue. An exception is general subvention, which is part of the self-government revenue system only. Institutions dealing with expenditure, on the other hand, are shaped by the norms of specific acts adopted by the parliament, depending on the type of public tasks financed from the budgets of self-government units of various levels. Building up and spending financial resources of self-government units also needs to be properly organised. Under the current financial system, this objective is to be achieved through the finance law institution of the budget. It is a complex institution. It is based on legal norms referring to the rules applying to the planning of revenues and expenditures of self-government units as well as rules applying to the management of available financial resources, and the powers to make planning, implementing and controlling decisions with regard to budget management.