

Krystyna Sawicka

Uniwersytet Wrocławski
saw@prawo.uni.wroc.pl

Lokalne prawo podatkowe

Akty prawa miejscowego

Lokalne prawo podatkowe tworzą akty prawa miejscowego dotyczące określonej kategorii podatków stanowiących dochody własne gmin. Prawo miejscowe to akty prawotwórcze organów samorządu terytorialnego oraz organów administracji rządowej podjęte na podstawie upoważnień ustawowych, obowiązujące na ograniczonym obszarze, odpowiadającym właściwości miejscowej tych organów¹. Zaletą istnienia w porządku prawnym państwa prawa miejscowego jest jego maksymalne dostosowanie do uwarunkowań miejscowych i szybkość reakcji na zmiany sytuacji lokalnej. Służyć ma temu przybliżenie prawodawcy do regulowanych prawem sytuacji². O legalności aktów prawa miejscowego decyduje zarówno ich formalna zgodność z ustawą, jak i nieprzekroczenie zakresu przedmiotowego upoważnienia ustawowego do ich ustanowienia. Akty tego rodzaju nie mają samoistnego charakteru, ich istnienie zależy bowiem od odpowiedniego umocowania określonego w ustawie. Są one pochodne w stosunku do ustaw, mają uzupełniający i po części wykonawczy charakter. Celem aktów prawa miejscowego jest nie tylko wykonanie ustawy, ale również jej uzupełnienie i rozwinięcie w obszarach zawartych w upoważnieniu. Ta cecha prawa miejscowego umożliwia realizację własnej polityki w zakresie spraw przekazanych samorządowi terytorialnemu do jego właściwości. Prawo miejscowe jest swoistym instrumentem realizacji zasady samorządności społeczności lokalnych, ponieważ

¹ L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 11.

² J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited 2000, s. 84 i n.

umożliwia ustalenie reguł postępowania na danym obszarze, dostosowanych do sytuacji lokalnej³.

Prawo miejscowe stanowi integralną część obowiązującego w państwie systemu prawa. Wykazuje cechy charakteryzujące koncepcję i istotę prawa polskiego, odpowiadające warunkom demokratycznego państwa prawa⁴. Zgodnie z art. 87 ust. 2 Konstytucji RP z 1997 roku źródłami powszechnie obowiązującego prawa są na obszarze organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego. Prawo miejscowe to akty o charakterze generalnym, abstrakcyjnym i powszechnie obowiązującym. Powszechność obowiązywania aktów prawa miejscowego wyraża się tym, że mogą one regulować postępowanie wszystkich kategorii adresatów, zarówno osób fizycznych, jak i innych podmiotów bez względu na ich formę organizacyjną i strukturę własnościową. Cecha ta ma charakter podmiotowy i nie jest determinowana przestrzennym zakresem obowiązywania aktu⁵. Akty prawa miejscowego obowiązują wszystkich, którzy znajdują się w przewidzianej przez nie sytuacji. Oznacza to, że adresatami aktów prawa miejscowego są nie tylko mieszkańcy danej jednostki samorządu terytorialnego, ale także podmioty przebywające czasowo na jej terenie, czy podmioty będące na przykład właścicielami nieruchomości znajdujących się na terenie danej jednostki samorządu terytorialnego⁶. Akty prawa miejscowego, jako akty normatywne i prawotwórcze, muszą zawierać normy o charakterze generalnym i abstrakcyjnym. Charakter generalny przejawiają te normy, które określają adresata poprzez wskazanie jego cech lub nazw generalnych szczególnego rodzaju w przypadku nazw instytucji czy władz publicznych, a nie poprzez wymienienie ich z imienia (nazwy). Abstrakcyjność normy polega natomiast na tym, że jej dyspozycja określająca postępowanie adresata ma zastosowanie w wielu powtarzalnych okolicznościach, nie zaś w jednej konkretnej sytuacji.

Akty prawa miejscowego przybierają formę uchwał podejmowanych przez organy kolegialne samorządu terytorialnego oraz zarządzeń organu wykonawczego gminy. Uchwała jest formą rozstrzygnięć najczęściej stosowaną przez organy kolegialne, poprzez którą organy te wyrażają swoją wolę. Kwalifikacja danego aktu do źródeł prawa powszechnie obowiązującego musi być przeprowadzona przy uwzględnieniu jego cech materialnych i formalnych. Z samego faktu podjęcia uchwały przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego nie można jeszcze wywodzić, że mamy do czynienia z aktem prawa miejscowego. Jedynie charakter norm prawnych i kształtowanej przez te normy sytuacji prawnej adresatów ma przesądzające znaczenie dla zidentyfikowania danego aktu jako aktu prawa miejscowego⁷. Uchwała (zarządzenie) będąca aktem prawa miejscowego stanowi sformalizowany, wiążący

³ L. Etel, *Uchwały podatkowe...*, s. 12 i n.

⁴ H. Rot, K. Siarkiewicz, *Zasady tworzenia prawa miejscowego*, Warszawa 1994, s. 13–14.

⁵ J. Jeżewski w: *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, red. J. Boć, Wrocław 1998, s. 167.

⁶ D. Dąbek, *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego*, Bydgoszcz-Kraków 2004, s. 70.

⁷ Por. wyrok NSA z 5 kwietnia 2002 r. (I SA 2160/01), LEX nr 81765.

akt woli uprawnionego organu, dotyczący reguł postępowania o charakterze generalnym i abstrakcyjnym w określonej dziedzinie spraw publicznych, oparty na ustawowym upoważnieniu i prawidłowo ogłoszony. Akty prawa miejscowego są stanowione przez sejmik województwa, radę lub zarząd powiatu oraz radę lub organ wykonawczy gminy na podstawie przepisów upoważniających, zamieszczonych albo w ustawach dotyczących odpowiednich szczebli samorządów terytorialnych⁸, albo w innych ustawach. Stosując kryterium podstawy prawnej do wydania aktu normatywnego i przedmiotu jego regulacji, akty te można podzielić na przepisy wykonawcze i przepisy porządkowe⁹. Przepisy wykonawcze tworzą organy stanowiące w drodze uchwały. Delegacja do ich stanowienia może być określona w ustawach o ustroju jednostek samorządu terytorialnego lub w ustawach szczególnych. Pierwsza grupa tych aktów dotyczy w szczególności kwestii wewnętrznego ustroju jednostek samorządu terytorialnego oraz jednostek pomocniczych gminy, a także zasad i trybu korzystania z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej. Pozostałe akty wykonawcze odnoszą się natomiast do różnych sfer działalności samorządu terytorialnego związanych z realizacją zadań publicznych na rzecz społeczności lokalnej. Stanowienie przepisów wykonawczych przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego jest bądź uprawnieniem, bądź obowiązkiem tego organu. Przesądza o tym treść upoważnienia ustawowego. Niekiedy więc organ stanowiący jest zobligowany do podjęcia odpowiedniej uchwały, innym razem samodzielnie rozstrzyga o tym, czy skorzystać z delegacji ustawowej.

Akty prawa miejscowego muszą spełniać określone kryteria formalne i merytoryczne. Stanowienie tego rodzaju aktów może nastąpić tylko na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie. Każde upoważnienie powinno być wyrażone wprost, upoważnienia tego nie można ani domniemywać, ani wyprowadzać w drodze wykładni przepisów ustawy¹⁰. Charakter aktów prawa miejscowego, jako stanowionych w granicach i na podstawie ustaw, przesądza również o tym, że przepisy ustaw o ustroju jednostek samorządu terytorialnego, określające zadania tych jednostek, nie mogą być samodzielną i wystarczającą podstawą do ich podejmowania¹¹. Brak upoważnienia ustawowego do stanowienia aktów prawa miejscowego w danej materii oznacza, że nie podlega ona regulacji w tej formie prawnej. Przedmiot ich regulacji jest określony przez ustawy upoważniające organy samorządu terytorialnego do normowania danej problematyki. Zakres upoważnienia wyznacza granice działalności prawotwórczej właściwego organu i wpływa na treść tworzonego prawa. Akty te mają

⁸ Rozdz. 8 Ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 z późn. zm.); rozdz. 4 Ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.); rozdz. 4 Ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.).

⁹ Z uwagi na przedmiot artykułu zagadnienia dotyczące przepisów porządkowych zostaną pominięte.

¹⁰ Por. wyrok NSA z 3 października 2006 r. (OSK 1035/06), LEX nr 281271.

¹¹ Por. wyrok WSA w Lublinie z 9 marca 2007 r. (II SA/Lu 965/06), LEX nr 475567.

głównie formę uchwał, które muszą być w odpowiedni sposób zredagowane, aby ustanowione w nich reguły postępowania były jasne i zrozumiałe dla ich adresatów. Przy ich tworzeniu muszą być respektowane określone zasady techniki prawodawczej, które zostały ustalone przez Prezesa Rady Ministrów w załączniku do rozporządzenia z dnia 20 czerwca 2002 roku¹². W aktach prawa miejscowego zamieszcza się tylko przepisy regulujące sprawy przekazane do unormowania w przepisie upoważniającym. Uregulowanie to powinno być wyczerpujące, aby dany wycinek stosunków społecznych był unormowany w sposób możliwie pełny. Z zasady związania organu podejmującego akt wykonawczy zakresem spraw przekazanych do uregulowania wynika zakaz konstruowania dodatkowych kryteriów pozaustawowych w treści tego aktu. W sytuacji, gdy ustawa przyznaje pewne prawo jakiejś kategorii podmiotów, organ wydający akt nie może różnicować realizacji tego prawa według samodzielnie ustalonych kryteriów. Przepisy aktów prawa miejscowego muszą być ponadto zgodne z ustawą upoważniającą i innymi ustawami oraz umowami międzynarodowymi, chyba że przepis upoważniający wyraźnie zezwala na brak takiej zgodności. Przy tworzeniu aktu nie można zatem opierać się wyłącznie na przepisie upoważniającym, lecz należy uwzględnić całość kształtu regulacji ustawowej. Zgodność danego aktu z przepisami powszechnie obowiązującymi, normującymi bezpośrednio lub pośrednio zawartą w nim materię, jest warunkiem uznania konstytucyjności tego aktu jako źródła prawa. Zakaz zamieszczania w treści aktu prawa miejscowego przepisów niezgodnych z ustawami bądź ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi obejmuje nie tylko zakaz stanowienia norm regulujących pewne zagadnienia odmiennie od regulacji ustawowej, ale także zakaz zamieszczania przepisów, których stosowanie prowadzi do rezultatów niezgodnych, sprzecznych z rezultatami stosowania norm rangi ustawowej. Normy prawne tworzone na podstawie przepisu upoważniającego nie mogą zawierać rozwiązań odmiennych od unormowań ustawowych. Akt wykonawczy nie może wkraczać w sferę materii regulowanych innymi ustawami, nie może też treści w nich zawartych przekształcać czy modyfikować¹³. Jeżeli ustawa reguluje daną kwestię w sposób wyczerpujący, to okoliczność ta oznacza, że w akcie prawa miejscowego nie można zamieszczać postanowień wykraczających poza te regulacje bądź ich korygować¹⁴. Akty prawa miejscowego mogą zawierać jedynie takie unormowania, które stanowią dopełnienie regulacji ustawowej. Nie mniej ważną zasadą techniki prawodawczej jest zakaz powtarzania w treści stanowionego aktu przepisów ustawy upoważniającej oraz przepisów innych aktów normatywnych. Przepis ustawy powtórzony w akcie prawa miejscowego jest normatywnie zbędny i grozi w procesie wykładni wywołaniem błędu co do rangi przepisu. Powtórzenie regulacji ustawowych powoduje ponowne nadanie normie ustawowej mocy obowiązującej, podczas gdy w istocie obowiązuje ona już od

¹² Dz.U. Nr 100, poz. 908.

¹³ Por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 7 grudnia 2006 r. (II SA/Go 471/06), Dz.Urz. Lubus 2007/3/55; wyrok NSA z 28 lutego 2003 r. (I SA/Lu 882/02), „Finanse Komunalne” 2003, nr 4.

¹⁴ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z 15 marca 2007 r. (II SA/Wr 521/06), Dz.Urz. Dolno 2007/174/2237.

daty określonej w ustawie. Poza tym przepis ten będzie interpretowany w kontekście uchwały, w której go zamieszczono, co może prowadzić do całkowitej lub częściowej zmiany intencji ustawodawcy¹⁵. Akt prawa miejscowego jest źródłem powszechnie obowiązującego prawa w RP o zakresie obowiązywania ograniczonym do obszaru danej jednostki samorządu terytorialnego, musi zatem respektować unormowania zawarte w aktach prawnych wyższego rzędu. Inkorporowanie przepisów ustawowych do aktów prawa miejscowego należy uznać z punktu widzenia techniki prawodawczej za niedopuszczalne¹⁶. Nakaz respektowania zasad techniki legislacyjnej należy oceniać w kontekście postulatów racjonalnego stanowienia prawa. Ich pominięcie może prowadzić do błędów legislacyjnych oraz trudności w interpretacji przepisów dotkniętych wadami, a to z kolei negatywnie oddziałuje na zaufanie obywateli do organów państwa i stanowionego przez nie prawa.

Warunkiem wejścia w życie aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie. Regulacje z tym związane znajdują się w Ustawie z dnia 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i ogłaszaniu niektórych innych aktów prawnych¹⁷. Przepisy zaliczone do wykonawczych, a takimi są uchwały organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w sprawie podatków lokalnych, ogłaszane są w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Wchodzą w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt prawa miejscowego określi termin dłuższy.

Akty prawa miejscowego jako forma władztwa podatkowego gmin

Podmiotem władzy publicznej w Polsce — oprócz państwa — jest samorząd terytorialny. Konstytucja RP z 2 kwietnia 1997 roku stanowi, że ustrój terytorialny Rzeczypospolitej Polskiej zapewnia decentralizację władzy publicznej. Z pojęciem decentralizacji łączą się co najmniej trzy grupy zagadnień, które odnoszą się do przekazania do realizacji na szczebel lokalny zadań publicznych, wyposażenia organów lokalnych w majątek i przyznanie im uprawnień do samodzielnego decydowania o przeznaczeniu i sposobie wykorzystania mienia, wraz z prawem decydowania o sprawach publicznych (zasada subsydiarności) oraz wyposażenia w odpowiednie — adekwatne do zadań — środki finansowe do realizacji własnej polityki (zasada adekwatności)¹⁸. Konstytucja RP oraz ustawy szczegółowe tworzą system gwarancji samodzielności

¹⁵ Por. wyrok NSA z 14 października 1999 r. (II SA/Wr 1179/98), OwSS 2000/1/17.

¹⁶ Por. wyrok WSA w Gliwicach z 16 lipca 2009 r. (II SA/GL 251/09).

¹⁷ Dz.U. z 2011 r. Nr 197, poz. 1172.

¹⁸ N. Gajl, *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Warszawa 1993, s. 12; T. Dębowska-Romanowaka, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 18.

jednostek samorządu terytorialnego¹⁹. Samodzielność tych jednostek podlega także ochronie sądowej. Na tym tle szczególne miejsce zajmuje samodzielność finansowa władz lokalnych, która odnosi się z jednej strony do wyposażenia jednostek samorządu terytorialnego w źródła dochodów odpowiednio do przypadających im zadań i powiązanych z niektórymi z tych dochodów uprawnień do kształtowania ich wysokości, a więc stosowania polityki podatkowej w granicach wynikających z obowiązującego prawa, z drugiej — do decydowania o sposobie wykorzystania zgromadzonych środków publicznych. Przejawem samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego jest zatem ich władztwo finansowe w zakresie dochodów własnych, a zwłaszcza w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych, które stanowią dochód budżetów gmin. Elementem władztwa finansowego jest więc władztwo podatkowe gmin, którego zakres i formy realizacji wynikają z przepisów ustaw podatkowych i ordynacji podatkowej.

Władztwo podatkowe to prawo władzy publicznej do kształtowania obciążeń podatkowych, które stanowią dochody budżetów lokalnych lub budżetu państwa. Władztwo podatkowe gminy jest częścią składową jej władztwa dochodowego i przejawia się ono na gruncie prawa polskiego w określonym ustawowo prawie do kształtowania niektórych elementów konstrukcji podatków lokalnych, takich jak stawki oraz zwolnienia i ulgi podatkowe, w granicach przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, do zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso oraz do stosowania ulg, odroczeń i umorzeń na zasadach wynikających z ustaw podatkowych i ordynacji podatkowej. 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.

Minimalny standard władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego, polegającego na prawie organów lokalnych do ustalania stawek podatkowych został wyznaczony w art. 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego²⁰. Zgodnie z treścią tego przepisu 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 przedmiotu²¹ jest określane jako częściowe, gdyż nie odnosi się do wszystkich podatków, lecz tylko do tych, które ustawowo zostały uznane za dochód gmin, czyli podatków lokalnych. W stosunku do podatków państwowych, które częściowo zasilają budżety jednostek samorządu terytorialnego, jednostki te nie posiadają żadnych uprawnień kształtujących ich wysokość. Przyznanie samorządom

¹⁹ W. Miemieć, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznych*, Kolonia Limited 2005, s. 40 i n.

²⁰ Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607.

²¹ 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.

dochodów podatkowych jest konsekwencją rozdzielenia realizacji zadań publicznych pomiędzy państwo a samorząd terytorialny oraz decentralizacji uprawnień do dysponowania środkami publicznymi na szczeble samorządowe. Oznacza to także przekazanie samorządom części władztwa podatkowego²².

Istotne znaczenie dla określenia ogólnej konstrukcji władztwa finansowego jednostek samorządu terytorialnego mają przepisy Konstytucji RP. Gwarantują one udział jednostek samorządu terytorialnego w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, czego konsekwencją jest obowiązek zabezpieczenia środków w każdej sytuacji zmiany w zakresie zadań i kompetencji tych jednostek. Dokonują podziału dochodów jednostek samorządu terytorialnego na ich dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe, przyznając im jednocześnie prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. W celu realizacji zadań samorząd terytorialny został też wyposażony w mienie. Normy konstytucyjne wyznaczają ogólne ramy i zasady finansów samorządowych, w tym także w zakresie dotyczącym władztwa finansowego jednostek samorządu terytorialnego²³. Na gruncie prawa polskiego władztwo podatkowe posiadają jedynie gminy, tylko te jednostki bowiem mają źródła dochodów w postaci podatków lokalnych. Władztwo to sprowadza się do określenia przez organy gminy w drodze stanowienia aktów prawa miejscowego oraz poprzez wydawanie decyzji wysokości podatków, w następstwie ustalenia stawek podatkowych, wprowadzenia dodatkowych zwolnień, ulg, odroczenia terminu płatności podatku czy umorzenia zaległości podatkowych. Atrybuty władztwa finansowego samorządu terytorialnego nie mają charakteru samoistnego, wynikają bowiem z woli ustawodawcy. Przepisy Konstytucji RP sankcjonują zasadę, w myśl której jedynie państwo jako podmiot finansów publicznych dysponuje pełną suwerennością²⁴.

Granice tworzenia prawa, z którego wypływa lokalne władztwo podatkowe, zostały wyznaczone przez Konstytucję, a zwłaszcza przez art. 217, który stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Przepis ten formułuje wprost zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych. Natomiast art. 168 Konstytucji, który przyznaje jednostkom samorządu terytorialnego prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w granicach określonych w ustawie, jest przepisem szczególnym, a zatem kompetencja ta nie wynika z ogólnej zasady autonomii tych jednostek, ale wymaga wyraźnego upo-

²² E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001, s. 81 i n.

²³ A. Borodo, *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego — zagadnienia ogólne*, [w:] *Księga jubileuszowa prof. M. Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, pod red. R. Mastalskiego, Wrocław 2001, s. 135.

²⁴ C. Kosikowski, *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, „Państwo i Prawo” 1997, nr 11–12, s. 161.

ważnienia ustawowego²⁵. Władztwo podatkowe realizowane przez gminy określają przede wszystkim przepisy ustaw podatkowych regulujących poszczególne podatki i opłaty lokalne oraz w zakresie nieuregulowanym przez te ustawy przepisy ordynacji podatkowej. Ustawy podatkowe regulują elementy konstrukcyjne podatków lokalnych. Stąd też przysługujący gminie zakres władztwa podatkowego należy rozstrzygać w pierwszej kolejności w oparciu o ustawę podatkową, w której dany podatek jest uregulowany. Przepisy ordynacji podatkowej można stosować dopiero wówczas, kiedy konkretna kwestia nie została uregulowana w przepisach szczególnych. Władztwo podatkowe organów gminy jest regulowane również przez przepisy proceduralne, określające reguły postępowania obowiązujące gminne organy podatkowe oraz uczestników postępowania w sprawach podatkowych.

Zgodnie z przepisem art. 168 Konstytucji RP władztwo podatkowe gmin odnosi się do podatków i opłat lokalnych, które należą do kategorii dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. W literaturze przedmiotu poglądy na temat pojęcia podatków lokalnych są zróżnicowane²⁶. Najprostszym kryterium wyodrębnienia tej kategorii podatków jest kryterium podmiotowe, na podstawie którego do podatków lokalnych zalicza się takie daniny wpływające w całości do budżetów lokalnych. Zastosowanie tego rodzaju kryterium pozwala wyodrębnić podatki państwowe oraz podatki lokalne w oparciu o podmiot gromadzący dochody z tych źródeł²⁷. Kryterium podmiotowe, zwane niekiedy budżetowym, nie oddaje jednak rozbudowanej i złożonej struktury podatków samorządowych, zwłaszcza w kontekście kompetencji organów jednostek samorządu terytorialnego do kształtowania ich wysokości. Ze względu na ten aspekt zagadnienia pojęcie podatków lokalnych przedstawiane jest zarówno w ujęciu węższym, jak i szerszym, choć i tu, biorąc pod uwagę zakres znaczeniowy tych ujęć, poglądy są zróżnicowane²⁸.

W znaczeniu węższym (*sensu stricto*) do podatków lokalnych zalicza się podatki uregulowane w Ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych²⁹, a więc podatek od nieruchomości oraz od środków transportowych, a także podatek rolny³⁰ i podatek leśny³¹, uregulowane w odrębnych ustawach. Jest to grupa

²⁵ J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne*, Katowice 2003, s. 133.

²⁶ Por. W. Nykiel, *Podatki lokalne — aspekty prawno-porównawcze*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Acta Universitatis Lodzianensis, Folia Iuridica, nr 54, Łódź 1992, s. 173; N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Warszawa 1996, s. 23 i n.

²⁷ W. Nykiel, *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993, s. 33.

²⁸ Por. S. Kańduła, *Podatki w działalności organów gmin w latach 1993–1997 (analiza jednego przypadku)*, „Samorząd Terytorialny” 1999, nr 1–2, s. 135 i 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. Sobiecha, J. Wierzbiński, Zeszyty Naukowe AE w Poznaniu, Seria I, Poznań 1992, s. 80–81.

²⁹ Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.

³⁰ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.).

³¹ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. (Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.).

danin, do której gminie przysługuje władztwo podatkowe, poza tym należą one do właściwości gminnych organów podatkowych. Przepisy ustaw podatkowych różnicują zakres rzeczowy władztwa podatkowego, tzn. rodzaje i skalę uprawnień rad gmin w poszczególnych podatkach. Uprawnienia te odnoszą się do następujących grup zagadnień, które muszą bądź mogą być przedmiotem regulacji lokalnego prawa podatkowego:

1. Stanowienia stawek podatkowych. Rada gminy ma obowiązek określić wysokość stawek podatkowych dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania w podatku od nieruchomości oraz w podatku od środków transportowych, przy czym stawki te nie mogą przekroczyć ich poziomu maksymalnego określonego w ustawie, a w podatku od środków transportowych także ich poziomu minimalnego ustalonego dla niektórych rodzajów przedmiotów opodatkowania. Może jednocześnie stawki te różnicować przy uwzględnieniu kryteriów określonych w ustawie. W przypadku opodatkowania gruntów kryteriami tymi są: lokalizacja, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystania gruntu. Podstawą zaś różnicowania stawek opodatkowania budynków, poza ich lokalizacją i sposobem wykorzystania, są również rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków. W stosunku do podatku rolnego i podatku leśnego rada gminy ma natomiast uprawnienie do obniżenia średniej ceny skupu żyta i średniej ceny sprzedaży drewna, które są podstawą określenia wysokości stawek w tych podatkach.

2. Wprowadzenia zwolnień przedmiotowych, a w zakresie podatku rolnego także ulg innych niż określone w ustawach szczegółowych, z uwzględnieniem przepisów o pomocy publicznej. O ewentualnym wprowadzeniu takich zwolnień decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, uwzględniając lokalną politykę podatkową. W drodze aktów prawa miejscowego nie można stosować natomiast zwolnień podmiotowych, zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji RP kategorie podmiotów zwolnionych od podatków może określić wyłącznie ustawa.

3. Obowiązku określenia trybu i szczegółowych warunków zwolnienia z podatku rolnego gruntów nabytych w drodze umowy sprzedaży z Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa. Przedmiotem zwolnienia nie mogą być jednak grunty, które zostały uprzednio objęte przez nabywcę w trwałe zagospodarowanie w drodze ich dzierżawy lub użytkowania na okres nie krótszy niż 10 lat.

4. Możliwości zaliczenia niektórych wsi do innego okręgu podatkowego niż określony dla gminy. Rada gminy może z takiego uprawnienia skorzystać tylko w szczególnych gospodarczo uzasadnionych wypadkach i po zasięgnięciu opinii izby rolniczej. Jednocześnie takie działanie nie może spowodować zmniejszenia podstawy wymiaru podatku rolnego w postaci liczby hektarów przeliczeniowych dla tej gminy o więcej niż 1,5%.

5. Możliwości określenia trybu poboru podatku. Uprawnienie to dotyczy podatków od nieruchomości, rolnego oraz leśnego obciążających osoby fizyczne, których pobór rada gminy może zarządzić w drodze inkasa oraz wyznaczyć inkasentów i określić wysokość wynagrodzenia za inkaso.

6. Konieczności określenia wzorów formularzy związanych z wykonywaniem obowiązku podatkowego. Rada gminy określa w drodze uchwały wzory formularzy dotyczących informacji oraz deklaracji na podatek od nieruchomości, rolny oraz leśny, w których mają być zawarte dane odnoszące się do podmiotu i przedmiotu opodatkowania, niezbędne do wymiaru i poboru podatku.

7. Możliwości składania informacji oraz deklaracji na wskazane wyżej podatki za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Jeśli rada gminy dopuści taki sposób postępowania, to jednocześnie ma obowiązek określić warunki i tryb korzystania z tej możliwości.

Uprawnienia i obowiązki związane z administrowaniem podatkami lokalnymi *sensu stricto* wykonują samorządowe organy podatkowe: wójt, burmistrz, prezydent miasta. Kompetencje tych organów realizowane są w ramach odpowiedniej procedury, uregulowanej przede wszystkim w przepisach ordynacji podatkowej³². Przepisy proceduralne mogą zawierać również poszczególne ustawy podatkowe, ale wtedy mają one zastosowanie wyłącznie do podatków regulowanych w tych ustawach. Samorządowe organy podatkowe ustalają zobowiązania podatkowe oraz określają zaległości podatkowe. Podejmują decyzje w sprawie zwolnień i ulg podatkowych w podatku rolnym. Są właściwe do odraczania terminów bądź rozkładania płatności podatku na raty, a także umarzania zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej. Orzekają również o odpowiedzialności następców prawnych i osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika.

Pojęciem podatków lokalnych w znaczeniu szerszym (*sensu largo*) na ogół obejmuje się te daniny, które zostały przydzielone organom lokalnym 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 terytorialnego³³ należą podatki lokalne *sensu stricto* oraz 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. W zakresie tych dodatkowych podatków władztwo gminy ograniczone jest wyłącznie do pobierania pożytków z nich płynących. Rada gminy nie posiada bowiem żadnych kompetencji do kształtowania jakiegokolwiek elementu ich konstrukcji. Stąd też nie są one przedmiotem unormowań lokalnego prawa podatkowego. Poza tym podatki te należą do właściwości rzeczowej organów skarbowych. To urzędy skarbowe dokonują ich wymiaru i poboru, a następnie przekazują uzyskane z tych źródeł dochody na rachunki budżetów gmin. Urząd skarbowy decyduje też o wszystkich ulgach, odroczeniu terminu lub rozłożeniu zapłaty podatku na raty, jak również o umorzeniu zaległości podatkowych oraz zwolnieniu płatnika z obowiązku pobierania należności, z tym jednak, że może to czynić wyłącznie na wniosek lub za zgodą gminnych organów podatkowych. Tak określone współdziałanie organów podatkowych gminy z urzędami

³² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.).

³³ Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 z późn. zm.

skarbowymi jest elementem władztwa dochodowego gminy w stosunku do tej grupy podatków, wykonywanego na etapie stosowania prawa podatkowego.

Z uwagi na ograniczony charakter władztwa podatkowego gminy niektórzy przedstawiciele doktryny zaliczają podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz kartę podatkową do podatków lokalnych, ale tylko w znaczeniu formalnym, lub do tzw. ułomnych podatków lokalnych³⁴. Wydaje się jednak, że dla zachowania ścisłości terminologicznej daniny publiczne przekazane jednostkom samorządu terytorialnego przez państwo w całości i bezterminowo, jako źródła dochodów ich budżetów, należy zaliczyć do danin samorządowych na zasadzie przeciwieństwa do danin państwowych, które zasilą budżet państwa. Natomiast podatki lokalne to ta grupa danin samorządowych, w stosunku do której rady gmin, działając na podstawie i w granicach upoważnienia ustawowego, wykonują władztwo podatkowe nie tylko związane ze stosowaniem prawa podatkowego, ale także w drodze stanowienia podatkowych aktów prawa miejscowego. Akty te wyróżnia przedmiot regulacji, jakim są sprawy podatkowe³⁵. Uprawnienie do tworzenia aktów tego rodzaju ograniczone jest przez ustawodawcę zarówno podmiotowo, jak i przedmiotowo. Kompetencje do podejmowania aktów lokalnego prawa podatkowego przysługują wyłącznie radom gmin, co wynika z faktu, że tylko gminy jako podstawowy szczebel samorządu terytorialnego mają własne dochody podatkowe. Przedmiot regulacji tych aktów określają ustawy dotyczące poszczególnych podatków lokalnych. Przy czym należy zauważyć, że w większości przypadków przepisy ustaw podatkowych stwarzają możliwość uregulowania pewnych kwestii przez radę gminy, a tylko w nielicznych przypadkach nakładają obowiązek określenia niektórych elementów podatkowoprawnego stanu faktycznego, jak np. stawek podatkowych w podatku od nieruchomości oraz w podatku od środków transportowych czy warunków stosowania jednego ze zwolnień w podatku rolnym. Pozostawiają one organom lokalnym niezbyt wielki margines uprawnień przy kształtowaniu konstrukcji prawnej podatków³⁶.

Podatkowe akty prawa miejscowego, tworzone na podstawie obecnie obowiązującego prawa, dotyczą zagadnień odnoszących się do materialnego oraz proceduralnego prawa podatkowego, nie obejmują natomiast ustrojowego prawa podatkowego. Ustrojowe prawo podatkowe regulujące organizację i kompetencje lokalnych organów podatkowych pozostawione jest do wyłącznej regulacji ustawowej.

Lokalne prawo podatkowe a pomoc publiczna

Szczegółowe rozwiązania przyjęte w ramach lokalnego prawa podatkowego odzwierciedlają założenia polityki podatkowej gmin. Lokalne prawo podatkowe jest

³⁴ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Zasady podziału dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny*, [w:] *Prawo finansowe*, red. W. Wojtowicz, Warszawa 2000, s. 164.

³⁵ W. Witalec, *Lokalne prawo podatkowe*, „Finanse Komunalne” 2000, nr 2, s. 5 i n.

³⁶ L. Etel, *Uchwały podatkowe...*, s. 59 i n.

bowiem instrumentem realizacji gminnej polityki podatkowej, choć z uwagi na zakres kompetencji prawotwórczych, a także stosunkowo prostą konstrukcją podatków lokalnych, kształtowanie tej polityki przez organy gmin jest ograniczone. Władztwo podatkowe nie rozciąga się bowiem na władzę normodawczą³⁷, co oznacza, że gmina nie ma prawa do samodzielnego nakładania danin jako przymusowych świadczeń pieniężnych, na podmioty znajdujące się w obrębie jej władzy. Kompetencje podatkowe gmin nie wynikają z ogólnej zasady autonomii tych jednostek, jak zostało to już podkreślone, lecz realizowane są w ograniczonym zakresie w ramach decentralizacji finansów publicznych.

Polityka podatkowa gmin powiązana jest bezpośrednio z ich władztwem podatkowym, które daje uprawnienia do samodzielnego decydowania o wielkości ciężarów z tytułu należnych podatków i opłat lokalnych z punktu widzenia wcześniej ustalonych celów. Granice samodzielnosci gmin w kształtowaniu ich polityki podatkowej wyznacza art. 217 Konstytucji RP, z którego wynika zasada wyłączności ustawy jako właściwej dla określenia istotnych elementów konstrukcji prawnej poszczególnych podatków, oraz art. 168 Konstytucji, który przyznaje jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, ale tylko w zakresie określonym w ustawie. Przepis art. 168 stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 217 i sankcjonuje zasadę, że o ostatecznym kształcie uprawnień gmin do podejmowania samodzielnich decyzji w stosunku do podatków i opłat lokalnych przesądzają ustawy zwykłe. Zakres i formy realizacji władztwa podatkowego gmin tworzą płaszczyznę kształtowania zarówno fiskalnych, jak i pozafiskalnych celów opodatkowania oraz instrumentów ich realizacji o charakterze systemowym, stosowanych na podstawie aktów lokalnego prawa podatkowego i instrumentów o charakterze indywidualnym, stosowanych przez organy podatkowe w drodze decyzji wydawanych na podstawie Ordynacji podatkowej bądź ustaw szczegółowych (np. ustawy o podatku rolnym).

Instrumenty polityki podatkowej, jeżeli są kierowane do podatnika, który jest przedsiębiorcą, a jego przysporzenie finansowe z tego tytułu jest związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą i jednocześnie wypełnia cechy wsparcia z art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu UE (TFUE)³⁸, to wtedy organy gminy są zobowiązane równoległe z prawem podatkowym stosować unijne i krajowe prawo pomocy publicznej. W takiej sytuacji uchwały podatkowe muszą zawierać rozwiązania zgodne z przepisami polskiego prawa podatkowego, a zarazem adekwatne do przepisów regulujących warunki i tryb udzielania pomocy publicznej. Działanie prawa pomocy publicznej determinuje dobór rozwiązań merytorycznych przyjętych w uchwałach podatkowych gmin. Podstawą prawną stosowania pomocy publicznej są przepisy prawa unijnego, uzupełnione przepisami prawa krajowego, które w zasadzie ograniczają się do regulacji trybu udzielania pomocy i jej monitorowa-

³⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Zasady podziału dochodów...*, s. 167.

³⁸ Dz.U. 2004 r. Nr 90, poz. 864/2.

nia³⁹. Natomiast właściwe normy prawne konstruuujące instrumenty udzielania pomocy publicznej, choć muszą być stosowane z respektowaniem wymogów prawa pomocy publicznej, jednak nie należą do tego prawa. Instrumenty te, będące formami pomocy publicznej, mają swoje źródło w ustawodawstwie szczególnym, w tym w prawie podatkowym. W konsekwencji mechanizm prawny udzielania pomocy publicznej opiera się na równoczesnym działaniu trzech grup norm prawnych⁴⁰:

1) właściwego przepisu prawa polskiego — jako nośnika pomocy publicznej, którego zastosowanie wobec konkretnego przedsiębiorcy powoduje uzyskanie przez niego wsparcia stanowiącego pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE;

2) norm materialnego prawa pomocy publicznej — jako przepisów prawa unijnego ograniczających zastosowanie wobec przedsiębiorcy instrumentów wsparcia jedynie do takich przypadków, gdy wsparcie to rodzi następstwa mieszczące się w rodzajach pomocy publicznej — dozwolonych Traktatem (UE) i innymi przepisami prawa unijnego;

3) norm proceduralnego prawa pomocy publicznej — mających swoje umocowanie w art. 108 TFUE i zawartych w rozporządzeniach Rady (UE) i Komisji (UE), w stosunku do których uzupełnieniem są przepisy Ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 roku o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

Jeżeli w wyniku działania ustanowionej uchwałą rady gminy preferencyjnej stawki podatku albo w wyniku wprowadzonego zwolnienia przedmiotowego od podatku — dochodziłoby do uzyskania przez przedsiębiorcę wsparcia stanowiącego pomoc publiczną, to taka uchwała, jako program pomocy publicznej, musi spełniać wymagania wynikające wprost z działającego prawa unijnego. Preferencyjna stawka podatkowa lub zwolnienie od podatku jest więc możliwe do zastosowania jedynie wówczas, gdy podatnik uzyskane wsparcie przeznaczy na cel określony prawem unijnym. Pomoc podatkowa udzielana *ex lege* jest tzw. pomocą automatyczną. Jeżeli ustanowione w powyższy sposób zwolnienia od podatku od nieruchomości lub podatku od środków transportowych prowadziłyby do uzyskania przez przedsiębiorcę pomocy publicznej, to projekt uchwały rady gminy winien być na mocy art. 108 ust. 3 TFUE przedstawiony do notyfikacji Komisji (UE). Obowiązek ten jednak nie występuje, jeżeli w uchwale podatkowej przyjęto rozwiązania oparte na jednym z rozporządzeń Komisji (UE), należących do tzw. wyłączeń grupowych, wtedy projekt uchwały gminy przed uchwaleniem musi być tylko zaopiniowany przez prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (UOKiK), a także wtedy gdy przyjęto rozwiązania oparte na stanowiącym program pomocy rozporządzeniu Rady Ministrów wydanym na podstawie art. 20d ustawy o podatkach lokalnych, które bądź to było uprzednio notyfikowane Komisji (UE), bądź jest zwolnione z tego obowiązku, gdy uwzględnia rozwiązania jednego z rozporządzeń Komisji (UE) o wyłączeniach

³⁹ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.).

⁴⁰ W. Lachiewicz, *Zmiany w polskim prawie pomocy publicznej*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2008, nr 3, s. 12 i n.

grupowych⁴¹ oraz w razie przyjęcia w uchwale podatkowej rozwiązań opartych na wspólnotowych przepisach o pomocy *de minimis*, co zwalnia pomoc od notyfikacji, jednak projekt uchwały w takim przypadku musi być przekazany do wiadomości prezesowi UOKiK. A zatem w świetle regulacji prawa pomocy publicznej możemy wyróżnić trzy kategorie uchwał podatkowych rad gmin:

- 1) uchwały, które dla ważności wymagają notyfikacji Komisji (UE) i uzyskania jej zgody na stosowanie przyjętego programu pomocowego;
- 2) uchwały niewymagające notyfikacji, gdyż uwzględniają przepisy o tzw. wyłączeniach grupowych albo przepisy o wyłączeniach pomocy *de minimis*;
- 3) uchwały niewymagające notyfikacji z powodu uwzględnienia przy ich stanowieniu przepisów rozporządzenia Rady Ministrów wydanego na podstawie delegacji art. 20d ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W praktyce normodawczej gmin zdecydowanie przeważają uchwały podatkowe niewymagające notyfikacji, co wiąże się nie tylko z zakresem udzielanej pomocy publicznej, ale również z mniejszym stopniem trudności przy tworzeniu odpowiedniej regulacji. Natomiast do notyfikacji kierowane są te programy pomocowe, w których rady gmin zamierzają przyznać pomoc wykraczającą swoim przeznaczeniem lub intensywnością poza rozporządzenia Komisji (UE) o wyłączeniach grupowych.

Stanowienie lokalnego prawa podatkowego rodzi wiele problemów związanych z koniecznością powiązania form pomocy publicznej regulowanych w prawie krajowym z warunkami jej udzielania określonymi w prawie unijnym⁴². O ile na podstawie delegacji ustawowej rada gminy może określić kategorie podmiotów, do których jest adresowana pomoc oraz jej przeznaczenie i progi kwotowe, o tyle trudno zagwarantować przepisami uchwały, że ze zwolnienia (bądź innej preferencji) od podatku skorzysta podmiot uprawniony do takiej pomocy, który poniesie odpowiednie koszty kwalifikowane do objęcia pomocą publiczną. W oparciu o delegację z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy nie może bowiem ustanawiać przepisów proceduralnych, aby zadecydować o trybie stosowania zwolnienia. Zwolnienia wprowadzone uchwałami rad gmin, tak jak zwolnienia wynikające z ustaw, przysługują *ex lege*, co udzielaną pomoc publiczną czyni tzw. pomocą automatyczną. Rada gminy nie ma możliwości nakładania na podatnika — przedsiębiorcę dodatkowego obowiązku dostarczania organowi podatkowemu danych niezbędnych do oceny, czy przedsiębiorca spełnia wymogi uzasadniające nabycie prawa do zwolnienia podatkowego wtedy, kiedy prawo unijne wiąże z określonym rodzajem pomocy publicznej nie tylko wymóg poniesienia kosztów kwalifikowanych, ale również wymóg zachowania

⁴¹ Zob. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną (Dz.U. Nr 146, poz. 927).

⁴² Zob. szerzej na ten temat: W. Lachiewicz, *Pomoc publiczna udzielana w drodze zwolnień od podatków lub opłat lokalnych, bądź preferencyjnych stawek podatku lub opłat*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2008, nr 1, s. 16 i n.

wania nowej inwestycji w danym regionie lub zachowania utworzonych nowych miejsc pracy przez ustalony czas czy osiągnięcia pewnego efektu gospodarczego.

Zdecydowanie prostsza jest regulacja w przypadku stosowania pomocy *de minimis*, która na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obejmuje zróżnicowanie wysokości stawek podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych, określenie stawek opłat lokalnych oraz zwolnienia od tych opłat wprowadzone uchwałą rady gminy. Warunkiem uzyskania przez przedsiębiorcę pomocy *de minimis* jest spełnienie wymogu nieprzekroczenia przez nową pomoc wraz z dotychczas uzyskaną pomocą *de minimis*, za okres odpowiednio liczonych trzech lat, właściwego progu określonego wartościowo pomocy *de minimis*. Ponadto z pomocą *de minimis* prawo wspólnotowe nie wiąże po stronie przedsiębiorcy obowiązku jej przeznaczenia na określone cele, co odróżnia tego rodzaju pomoc od innych rodzajów pomocy dozwolonych TFUE.

Gminne programy pomocowe uwzględniające wymagania określone w rozporządzeniu Rady Ministrów wydanym na podstawie art. 20d ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w najszerszym zakresie wiążą pomoc publiczną udzielaną na podstawie przepisów prawa podatkowego z wymogami udzielania takiej pomocy, wynikającymi z prawa unijnego. Rada Ministrów została bowiem zobligowana przez ustawodawcę do określenia warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych z jednoczesnym uwzględnieniem zasad udzielania pomocy publicznej wynikających z prawa wspólnotowego. W takiej sytuacji stanowienie lokalnego prawa podatkowego jest dla gmin zdecydowanie łatwiejsze. Główną kwestią staje się określenie w uchwale przedmiotu zwolnienia podatkowego, warunki korzystania z tego zwolnienia są bowiem określone w rozporządzeniu. Wystarczy, aby w uchwale podatkowej zostało zawarte odesłanie do ich stosowania⁴³. Rada gminy, respektując wymagania rozporządzenia Rady Ministrów, ustanawia zwolnienia od podatków z dochowaniem warunków z prawa unijnego, a zarazem działa na podstawie prawa podatkowego.

Lokalne prawo podatkowe jako przedmiot nadzoru regionalnych izb obrachunkowych

Regionalne izby obrachunkowe mają status państwowych organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej oraz zamówień publicznych jednostek samorządu terytorialnego⁴⁴. Do ich obowiązków należy również wydawanie opinii, sporządzanie

⁴³ Por. R. Dowgier, M. Popławski, *Uchwała w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 11, s. 8 i n.

⁴⁴ Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2012 r., poz. 1113).

raportów i analiz w sprawach określonych ustawami oraz prowadzenie działalności informacyjnej, instruktażowej i szkoleniowej w zakresie objętym nadzorem i kontrolą. W każdym z tych kierunków działalności izby mają do wykonania ustawowo określone zadania. Mając na uwadze zakres poszczególnych zadań oraz możliwe do wykorzystania w ich ramach środki oddziaływania, do podstawowych należą zadania nadzorcze i kontrolne regionalnych izb obrachunkowych. Funkcje nadzorcza i kontrolna stanowią samoistne funkcje izb, które można zidentyfikować poprzez zróżnicowanie ich zakresu podmiotowo-przedmiotowego oraz możliwość władczej ingerencji bądź jej braku. Sprawowanie funkcji kontrolnej nie daje podstaw do ingerencji organu kontrolującego w działalność kontrolowanego. Organ kontroli nie dysponuje środkami władczymi, lecz ogranicza się jedynie do wskazania nieprawidłowości, jakie występują w działalności kontrolowanego podmiotu⁴⁵.

Zadania nadzorcze wykonuje kolegium regionalnej izby obrachunkowej jako jej organ kolegialny i niezawisły, a dotyczą one badania określonych uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego oraz podejmowania rozstrzygnięć nadzorczych. Nadzór jest formą aktywnego oddziaływania podmiotu nadzorującego, wyposażonego w możliwość władczego wkraczania w działalność organu nadzorowanego w celu jej korygowania⁴⁶. Obejmuje on uprawnienia do wpływania i ingerowania organów nadzoru w działalność podmiotów nadzorowanych w celu nadania właściwego kierunku tej działalności oraz eliminowania z niej nieprawidłowości, jak również w celu zagwarantowania ścisłego przestrzegania prawa. W ramach uprawnień nadzorczych mieści się zatem prawo do kontroli wraz z możliwością wiążącego wpływania na podmioty nadzorowane. W taki też sposób istotę instytucji nadzoru ujął Trybunał Konstytucyjny, według którego przez nadzór należy rozumieć określone procedury, dające odpowiednim organom państwowym wyposażonym w stosowne kompetencje, prawo ustalania stanu faktycznego, jak też korygowania działalności organu nadzorowanego⁴⁷. Organ nadzorujący może stosować tylko takie środki, jakie przyznaje mu prawo. Przy ich braku może jedynie próbować wpływać na podmiot nadzorowany za pomocą środków niewładczych.

Nadzór nad samorządem terytorialnym jest sprawowany wobec podmiotów zdecentralizowanej władzy publicznej, posiadających prawnie zagwarantowaną samodzielność. Podstawą działania jednostek samorządu terytorialnego jest obowiązujące prawo, a zapewnienie jego przestrzegania stanowi główny cel nadzoru nad tymi jednostkami. Jest to nadzór o charakterze weryfikacyjnym, ograniczony

⁴⁵ Por. uchwała TK z dnia 5 października 1994 r. (W 1/94), Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 1994, nr 42, poz. 47.

⁴⁶ Por. szerzej na temat pojęcia nadzoru: B. Dolnicki, *Nadzór nad samorządem terytorialnym*, Katowice 1993, s. 142; Z. Kmiecik, *Ustawowe założenia systemu nadzoru nad działalnością komunalną*, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 6; W. Miemiec, M. Miemiec, *Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością samorządu terytorialnego*, [w:] *Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Szczecinie 1995–2010. Księga jubileuszowa*, Kolegium Programowo-Redakcyjne Z. Ofiarski et al., Szczecin 2010, s. 100 i n.

⁴⁷ Uchwała TK z dnia 5 października 1994 r. (W 1/94)...

do ustawowo określonego przedmiotu i wykonywany za pomocą określonych przez prawo i ograniczonych środków⁴⁸. Wykonywanie nadzoru wiąże się z odpowiedzialnością za działalność jednostki nadzorowanej w takim zakresie, w jakim podlega ona nadzorowi. Sferę odpowiedzialności organu nadzoru określają przepisy regulujące jego kompetencje. Może on odpowiadać za to, że w ogóle nie użył środków nadzoru, choć był do tego zobligowany, albo użył ich w niewłaściwym zakresie.

Każda działalność nadzorcza jest połączona w sposób nierozzerwalny z kontrolą nadzorowanego aktu, będącego sformalizowanym przejawem woli organów samorządu terytorialnego w określonej sprawie. Od wyników kontroli danego aktu zależy, czy w ogóle postępowanie nadzorcze zostanie wszczęte, jak ono będzie przebiegać oraz jaki środek nadzorczy zostanie zastosowany. Ponieważ nadzór nad samorządem terytorialnym jest sprawowany na podstawie kryterium legalności, zgodność z prawem stanowi przesłankę porównywania dokonanych w trakcie kontroli uchwały podatkowej ustaleń (wykonań) z wyznaczeniami. Porównanie ustaleń z wyznaczeniami pozwala ocenić uchwałę w płaszczyźnie jej legalności oraz określić charakter ewentualnych naruszeń prawa w tym akcie, kwalifikowanych bądź jako nieistotne naruszenie prawa (uchybiecie), bądź jako istotne naruszenie prawa oraz zastosować odpowiednie do tego środki nadzoru.

Zgodnie z regulacją art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych w zakresie działalności nadzorczej właściwość izb obejmuje między innymi uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy Ordynacja podatkowa. Akty lokalnego prawa podatkowego są najpierw kontrolowane przez organ nadzoru pod kątem ich zgodności z prawem, a następnie w zależności od wyników przeprowadzonej kontroli zapada decyzja w sprawie zastosowaniu środka nadzorczego. Ingerencja nadzorcza w formie stwierdzenia nieważności w całości bądź w części uchwały w sprawie podatków lokalnych może mieć miejsce tylko wtedy, gdy organ nadzoru uzna, że przyjęte w badanej uchwale regulacje w sposób istotny naruszają obowiązujące prawo. Do istotnego naruszenia prawa dochodzi zwłaszcza wtedy, kiedy w uchwale podatkowej rady gminy znajdują się postanowienia wykraczające poza upoważnienie ustawowe do uregulowania pewnych kwestii szczegółowych w drodze aktu prawa miejscowego oraz kiedy przyjęte w uchwale regulacje pozostają w sprzeczności z powszechnie obowiązującymi przepisami prawa. Nieco inaczej kształtują się zadania nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych nad uchwałami podatkowymi rad gmin, w których zawarto programy pomocowe dla przedsiębiorców. Izby mają możliwość badania zgodności uchwał podatkowych z przepisami regulującymi pomoc publiczną, ale zasadniczą rolę w tym procesie odgrywają organy do tego powołane, a mianowicie Komisja Europejska oraz prezes UOKiK i minister rolnictwa. Jeżeli organy te pozytywnie zweryfikowały

⁴⁸ Zob. M. Miemieć, *Nadzór nad działalnością samorządu terytorialnego*, [w:] *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, pod red. W. Miemieć, Wrocław 2006, s. 273 i n.

projekty pomocy publicznej zawarte w uchwałach podatkowych, to nie ma podstaw prawnych do badania tych uchwał przez regionalną izbę obrachunkową co do ich zgodności z zasadami udzielania pomocy publicznej. Natomiast oceny w trybie nadzoru wymagają uchwały podatkowe rad gmin w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych wprowadzanych na warunkach określonych w rozporządzeniach Rady Ministrów, będących ogólnopolskimi programami pomocowymi. Projekty tego rodzaju uchwał nie są bowiem przekazywane do prezesa UOKiK czy ministra rolnictwa ani też do Komisji Europejskiej, a zatem nie będą opiniowane przez te organy. W tej sytuacji regionalna izba obrachunkowa będzie jedynym organem zobowiązanym do badania ich zgodności z zasadami pomocy publicznej⁴⁹.

Uwagi końcowe

Akty lokalnego prawa podatkowego będące wyrazem władztwa finansowego samorządu terytorialnego, stanowione są wyłącznie przez rady gmin, bo tylko gminy wyposażone zostały we własne dochody podatkowe. Przedmiot regulacji tych aktów określają ustawy dotyczące poszczególnych podatków lokalnych. W większości przypadków przepisy ustaw podatkowych przyznają jedynie uprawnienie do uregulowania pewnych kwestii szczegółowych przez radę gminy, a tylko w nielicznych przypadkach nakładają obowiązek określenia niektórych elementów konstrukcji prawnej danego podatku, jak np. stawek podatkowych w podatku od nieruchomości oraz w podatku od środków transportowych czy warunków stosowania wskazanego zwolnienia w podatku rolnym. Podatkowe akty prawa miejscowego dotyczą zagadnień odnoszących się do materialnego oraz proceduralnego prawa podatkowego, nie obejmują natomiast ustrojowego prawa podatkowego. Ustrojowe prawo podatkowe regulujące organizację i kompetencje lokalnych organów podatkowych pozostawione jest do wyłącznej regulacji ustawowej.

Lokalne prawo podatkowe jest głównym instrumentem realizacji gminnej polityki podatkowej, choć z uwagi na zakres uprawnień prawotwórczych oraz stosunkowo prostą konstrukcję podatków lokalnych kształtowanie polityki podatkowej przez organy gminy jest ograniczone. Kompetencje gmin do stanowienia aktów prawa miejscowego w sprawie podatków nie wynikają bowiem z zasady autonomii tych jednostek, ale są realizowane w ramach decentralizacji finansów publicznych na podstawie upoważnienia ustawowego. Ustawy wyznaczają zarówno granice, jak i możliwe do stosowania instrumenty polityki podatkowej gmin.

⁴⁹ Zob. szerzej: L. Etel, *Kompetencje regionalnych izb obrachunkowych w nadzorze nad uchwałami podatkowymi rad gmin stanowiących pomoc publiczną*, [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, red. naukowa J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Poznań 2007, s. 129 i n.

O zakresie i sposobie wykonywania władztwa podatkowego przez organy gminy decydują głównie dwie grupy przesłanek, jedna o charakterze ekonomicznym, druga o charakterze społecznym. Gminy wiejskie i wiejsko-miejskie w porównaniu z gminami miejskimi, jak również społeczności tych gmin są w zdecydowanie słabszej kondycji ekonomicznej z uwagi na niekorzystną ogólnie strukturę agrarną gospodarstw rolnych, zróżnicowany poziom infrastruktury i rozwoju przemysłu, stopę bezrobocia i związane z tym problemy społeczne, co w efekcie powoduje, że ciężar podatkowy jest dla wielu podatników trudny do udźwignięcia. Stąd rodzi się presja społeczna na obniżanie stawek podatkowych i wprowadzanie dodatkowych zwolnień, a także w trakcie postępowania podatkowego w sprawach indywidualnych nierzadko zachodzi konieczność ze względu albo na ważny interes podatnika, albo też interes publiczny, rezygnacji z całości bądź części należnego gminie podatku.

Skutki finansowe wynikające z uchwał rad gmin określających niższe stawki podatkowe, z wyłączeniem podatku od środków transportowych oraz wprowadzające ulgi i zwolnienia przedmiotowe, a także skutki decyzji organów podatkowych w zakresie udzielonych ulg, odroczeń i umorzeń — nie stanowią podstawy do zwiększenia subwencji ogólnej, która w strukturze dochodów gmin jest znaczącym źródłem zasilania ich budżetów. Oznacza to, że wszelkie działania podejmowane przez organy gmin na podstawie przepisów prawa, których rezultatem jest obniżenie ciężaru podatkowego w porównaniu z wynikającym z ustaw podatkowych, wpływają na potencjał dochodowy tych jednostek samorządu terytorialnego. Stąd też stosowanie przez gminy lokalnej polityki podatkowej musi uwzględniać i ten aspekt zagadnienia.

Jeżeli instrumenty polityki podatkowej kierowane są do przedsiębiorców, rady gmin, podejmując odpowiednie regulacje, zobligowane są stosować nie tylko przepisy polskiego prawa podatkowego, ale również uwzględniać zasady udzielania pomocy publicznej określone w przepisach prawa unijnego i Ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 roku o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Wiążące dla rad gmin normy prawa pomocy publicznej nie zmieniają ani nie modyfikują norm polskiego prawa podatkowego. Powoduje to, że w uchwalonym programie pomocowym gminy nie zawsze mogą stosować wszystkie rozwiązania, jakie są możliwe na gruncie prawa unijnego, lecz tylko takie, które pozostają w zgodzie z ustawową konstrukcją podatku i zarazem mieszczą się w zakresie kompetencji rady gminy do stanowienia stawek i zwolnień podatkowych.

Lokalne prawo podatkowe podlega nadzorowi regionalnych izb obrachunkowych z punktu widzenia jego zgodności z prawem. Pozwala to eliminować z obrotu prawnego w całości lub w części te uchwały podatkowe, których postanowienia w sposób istotny naruszają obowiązujące prawo. Podatkowe akty prawa lokalnego są elementem systemu źródeł prawa o strukturze hierarchicznej obowiązującego w Polsce i wobec tego muszą być zgodne z wszystkimi innymi aktami wyższego rzędu.

Кристина Савіцка

Вроцлавський університет

saw@prawo.uni.wroc.pl

Місцеве податкове законодавство

Акти місцевого законодавства

Місцеве податкове законодавство творять акти місцевого права, які стосуються певної категорії податків, що становлять доходи власне територіальних громад. Місцеве законодавство — це правотворчі акти органів місцевого самоврядування та органів державної влади, прийняті на підставі статутних повноважень, що застосовуються на обмеженій території, відповідній компетенції цих місцевих органів¹. Перевагою існування в правовій системі держави місцевого законодавства є його максимальна адаптація до місцевих умов і швидке реагування на зміни ситуації на місцях. Цьому служить необмеження правомочності до врегулювання правових ситуацій². Легальність актів місцевого законодавства визначає як їх формальна відповідність закону, так і законний дозвіл на їх встановлення в такому обсязі. Такі акти не мають незалежного характеру, бо їх існування залежить від відповідних повноважень, визначених у законі. Вони похідні від законів, мають характер доповнень і частково виконавчий характер. Метою актів місцевого законодавства є не тільки виконання закону, а й також його доповнення і розвиток в певних сферах правового регулювання. Ця особливість місцевого законодавства уможливіє реалізацію власної політики у сфері справ, переданих місцевому самоврядуванню. Місцеве законодавство є специфічним інструментом реалізації засади самовряд-

¹ L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, c. 11.

² *Prawo administracyjne*, ред. J. Boć, Kolonia Limited 2000, c. 84 і н.

ності місцевих спільнот, оскільки дозволяє встановлювати правила поведінки на певній території, пристосовані до місцевої ситуації³.

Місцеве законодавство становить інтегральну частину системи права, що зобов'язує в державі. Має особливості, що характеризують концепцію та суть польського права, що відповідає умовам демократичної правової держави⁴. Відповідно до частини 2 статті 87 Конституції РП 1997 р., акти місцевого законодавства є джерелами загальнообов'язкового права на території органів, які їх встановили. Місцеве законодавство — це акти, що мають генеральний, абстрактний та загальнообов'язковий характер. Повсюдність застосування актів місцевого законодавства виражається в тому, що вони можуть регулювати дії адресатів усіх категорій, як фізичних осіб, так й інших суб'єктів, незалежно від їх організаційної форми та форми власності. Ця особливість має суб'єктний характер і не визначається просторовою сферою обов'язковості дії⁵. Акти місцевого законодавства є обов'язковими для всіх, хто знаходиться в передбаченій у них ситуації. Це означає, що адресатами актів місцевого законодавства є не лише мешканці певної територіальної одиниці місцевого самоврядування, а й також суб'єкти, які тимчасово перебувають на цій території, або суб'єкти, які, наприклад, є власниками нерухомості, що знаходиться на території цієї одиниці місцевого самоврядування⁶. Акти місцевого законодавства, як акти нормативні та правотворчі, повинні містити норми загального й абстрактного характеру. Загальний характер мають норми, які визначають адресата через вказівку його особливостей чи загальних назв особливого виду, у випадку назв інституцій чи органів державної влади, а не через їх поіменне (назви) перерахування. Натомість абстрактність норми полягає в тому, що її диспозиція, яка визначає поведінку адресата, має застосування в багатьох випадках, які повторюються, а не лише в одній конкретній ситуації.

Акти місцевого законодавства мають форми рішень, які приймають колегіальні органи місцевого самоврядування та розпоряджень муніципалітету (виконавчого органу) гміни. Ухвала є найпоширенішою формою рішення, що її найчастіше застосовують колегіальні органи, і за допомогою якої ці органи виражають свою волю. Кваліфікацію цього акту до джерел загальнообов'язкового права необхідно здійснювати з урахуванням його матеріальних і формальних характеристик. Зі самого факту, що ухвалу прийняв орган місцевого самоврядування, не можна робити висновок, що маємо справу з актом місцевого законодавства. Лише характер правових норм і формування за допомогою цих норм правової ситуації адресатів має

³ L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego...*, c. 12 i n.

⁴ H. Rot, K. Siarkiewicz, *Zasady tworzenia prawa miejscowego*, Warszawa 1994, c.13–14.

⁵ J. Jeżewski, [в:] *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, ред. J. Boć, Wrocław 1998, c.167.

⁶ D. Dąbek, *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego*, Bydgoszcz-Kraków 2004, c. 70.

вирішальне значення для ідентифікації цього акту, як акту місцевого законодавства⁷. Ухвала (розпорядження), що є актом місцевого законодавства становить формальний, обов'язковий акт волі уповноваженого органу, що стосується правил поведінки загального й абстрактного характеру у визначеній сфері суспільного життя, на основі законних повноважень і правильного оголошення. Акти місцевого законодавства приймає сеймик воєводства, рада чи керівництво повіту, а також рада чи виконавчий орган гміни на основі повноважень, визначених або в законах про відповідні рівні органів місцевого самоврядування⁸, або в інших законах. Застосовуючи критерій правових підстав до видання нормативного акту та предмету його регулювання, ці акти можна поділити на виконавчі положення та розпорядження⁹. Виконавчі положення творять органи, що регулюють ухвали. Делегування на їх регулювання може бути визначена в законах про систему органів місцевого самоврядування або в спеціальних законах. Перша група таких актів стосується насамперед питання організації та структури органів місцевого самоврядування та допоміжних органів муніципалітету, а також правил і процедури використання комунальних об'єктів і майна комунального вжитку. Інші виконавчі акти натомість стосуються різних сфер діяльності місцевого самоврядування, пов'язаних із реалізацією функцій та завдань місцевої громади. Регулювання виконавчих положень органом, що є одиницею місцевого самоврядування, — це або право, або обов'язок цього органу. Це передбачає зміст статутних повноважень. Так що іноді орган зобов'язаний прийняти відповідну ухвалу, іншим разом самостійно вирішує, чи використати делеговане право нормотворчості.

Акти місцевого законодавства повинні відповідати визначеним вимогам щодо форми та змісту. Регулювання такого типу актів може наступити лише на підставі та в межах повноважень, зазначених у законі. Кожне повноваження повинно бути виражене явно, цього повноваження не можна ні передбачати, ані це не повинно впливати з тлумачення положень закону¹⁰. Характер актів місцевого законодавства, як таких, що встановлені в межах і на підставі законів, визначає також і те, що законодавчі положення про структуру органів місцевого самоврядування, які визначають завдання

⁷ Пор. рішення Вищого адміністративного суду від 5 квітня 2002 р. (ISA 2160/01), LEX, № 81765.

⁸ Розділ 8 закону від 5 червня 1998 р. про самоврядування воєводства (Вісник законів за 2001 р. № 142, позиція 1590 з подальшими змінами); розділ 4 закону від 5 червня 1998 р. про повітове самоврядування (Вісник законів за 2001 р. № 142, позиція 1592 з подальшими змінами); розділ 4 закону від 8 березня 1990 р. про самоврядування гміни (Вісник законів за 2001 р. № 142, позиція 1591 з подальшими змінами).

⁹ Зважаючи на предмет розгляду, в статті, питання, які стосуються розпоряджень, не будуть розглянуті.

¹⁰ Пор. рішення Вищого адміністративного суду від 3 жовтня 2006 р. (OSK 1035/06), LEX, № 281271.

цих органів, не може бути незалежною і достатньою підставою для їх прийняття¹¹. Відсутність законодавчих повноважень для прийняття актів місцевого законодавства в цьому питанні означає, що воно не підлягає регулюванню у цій правовій формі. Предмет їх регулювання окреслено законами, які уповноважують органи місцевого самоврядування до встановлення цієї проблематики. Сфера повноважень визначає межі правотворчої діяльності відповідного органу і впливає на зміст створюваного права. Ці акти мають переважно форми ухвал, які повинні бути відповідним чином відредаговані, щоб закладені в них правила поведінки були ясні та зрозумілі для їх адресатів. Під час їх творення повинні бути дотримані відповідні правила законотворчості, які визначив Голова Ради міністрів у додатку до розпорядження від 20 червня 2002 р.¹² В актах місцевого законодавства вміщено лише норми, що регулюють питання, передані для нормалізування в повноважному положенні. Таке врегулювання повинно бути вичерпним, щоб цей фрагмент суспільних відносин було встановлено якнайповніше. В принципі, прив'язка органа, що здійснює прийняття виконавчого акту в межах питань, що підлягають регулюванню, виникає заборона конструювання додаткових нестатутних критеріїв у змісті цього акту. У ситуації, коли закон визнає певні права якійсь категорії суб'єктів, орган, що видає акт, не може робити різниці в реалізації цих прав відповідно до самостійно визначених критеріїв. Положення актів місцевого законодавства до того ж мусять узгоджуватись із повноважним законом та іншими законами і міжнародними угодами, хіба що повноважне положення явно дозволяє відсутність такого узгодження. Під час творення акту не можна спиратися лише на повноважне положення, а необхідно брати до уваги всю повноту законодавчого регулювання. Відповідність цього акту загальнообов'язковим правилам, які безпосередньо чи опосередковано встановлюють уміщені в них питання, є умовою визнання конституційності цього акту як джерела права. Заборона вміщення в текст акту місцевого законодавства положень, які не узгоджено зі законами чи ратифікованими міжнародними угодами, охоплює не лише заборону встановлення норм, що регулюють певні питання, відмінні від законодавчого регулювання, а й також заборону внесення положень, застосування яких призводить до невідповідних результатів, суперечливих із результатами застосування норм законодавчого рангу. Правові норми, створені на основі повноважного положення, не можуть містити рішень, відмінних від законодавчих норм. Підзаконний акт не може втручатися в сферу питань, які регулюють інші закони, не може також переробляти чи модифікувати зміст,

¹¹ Пор. рішення Вищого апеляційного суду в Любліні від 9 березня 2007 р. (II SA/Lu 965/06), LEX, № 475567.

¹² Вісник законів, № 100, позиція 908.

закладений у них¹³. Якщо закон регулює певне питання вичерпно, то ця обставина означає, що до акту місцевого законодавства не можна включати норм, які виходять поза межі цього регулювання, чи корегувати їх¹⁴. Акти місцевого законодавства можуть містити лише такі норми, які є доповненням законодавчого регулювання. Не менш важливим правилом законотворчості є заборона повторення в нормах встановленого акту положень повноважного закону та положень інших нормативних актів. Положення закону, повторене в акті місцевого законодавства, є нормативно надлишковим і загрожує у процесі інтерпретації виникненням помилки щодо юридичної сили положення. Повторення законодавчого регулювання спричиняє повторне надання законодавчій нормі обов'язкової сили, тоді як насправді вона зобов'язує вже від дати, вказаної в законі. Крім того, це положення інтерпретуватиметься в контексті закону, в якому його вміщено, що також може призвести до цілковитої чи часткової зміни намірів законодавця¹⁵. Акт місцевого законодавства є джерелом загальнообов'язкового права в РП з діапазоном зообов'язань, обмежених сферою повноважень певної одиниці місцевого самоврядування, тому повинен дотримуватися норм, що містяться в актах вищого порядку. Включення законодавчих положень до актів місцевого законодавства потрібно визнати як неприйнятні зі законодавчої точки зору¹⁶. Наказ дотримання правил нормотворчої техніки слід оцінювати в контексті положень раціонального регулювання права. Їх ігнорування може призвести до законодавчих помилок і труднощів у тлумаченні положень, які постраждали від недоліків, а це, в свою чергу, негативно позначається на довірі громадян до держави та встановлених нею законів.

Умовою набуття чинності актів місцевого законодавства є їх оголошення. Регулювання порядку оголошення містить закон від 20 липня 2000 р. про оголошення нормативних актів та про оголошення деяких інших правових актів¹⁷. Положення, включені до виконавчих нормативних актів, а такими є ухвали органів, що є одиницями місцевого самоврядування, стосовно місцевих податків, оголошують у воеводському офіційному журналі. Набувають чинності після 14 днів з часу їх оголошення, як виняток — якщо даний акт місцевого законодавства визначить довший термін.

¹³ Пор. рішення адміністративного суду в Гожові Велькопольському від 7 грудня 2006 р. (II SA/Go 471/06), Dz.Urz. Lubus 2007/3/55; рішення Вищого адміністративного суду від 28 лютого 2003 р. (I SA/Lu 882/02), „Finanse Komunalne”, 2003, № 4.

¹⁴ Пор. рішення адміністративного суду у Вроцлаві від 15 березня 2007 р. (II SA/Wr 521/06), Dz.Urz. Dolno 2007/174/2237.

¹⁵ Пор. рішення Вищого адміністративного суду від 14 жовтня 1999 р. (II SA/Wr 1179/98), OwSS 2000/1/17.

¹⁶ Пор. рішення адміністративного суду в Глівіцах від 16 липня 2009 р. (II SA/GL 251/09).

¹⁷ Вісник законів від 2011 р., № 197, позиція 1172.

Акти місцевого законодавства як форма податкової влади гмін

Суб'єктом державної влади в Польщі — окрім держави — є місцеве самоврядування. Конституція РП від 2 квітня 1997 р. говорить, що територіальний устрій Речі Посполитої Польщі забезпечує децентралізацію державної влади. З поняттям децентралізації пов'язані щонайменше три групи питань, які стосуються делегування для реалізації на локальному рівні державних завдань, забезпечення місцевих органів майном та надання їм повноважень самостійно приймати рішення про призначення і спосіб використання майна, включаючи право приймати рішення в державних справах (принцип субсидіарності) та забезпечення відповідними — адекватними до завдань — фінансовими ресурсами для здійснення своєї політики (принцип достатності)¹⁸. Конституція РП та конкретні закони творять систему гарантій самостійності органів місцевого самоврядування¹⁹. Самостійність цих органів підлягає також охороні з боку судів. На цьому тлі особливе місце займає фінансова самостійність місцевої влади, яка, з одного боку, належить до забезпечення органів місцевого самоврядування джерелами доходів відповідно до завдань, які на них покладено, та пов'язаних із деякими з цих доходів прав до визначення їх величини, а відтак застосування податкової політики в межах, що виникають зі зобов'язального права, а з іншого — приймати рішення про спосіб використання зібраних державних коштів. Проявом фінансової самостійності органів місцевого самоврядування є їхнє фінансове повноваження щодо власних доходів, а особливо, коли йдеться про податки та місцеві збори, які становлять дохід бюджетів гмін. Елементом фінансової влади є податкове повноваження гмін, сфера та форми реалізації якого виникають із положень податкових законів та податкового кодексу.

Податкове повноваження — це право державної влади на формування податкового навантаження, яке становлять доходи місцевих бюджетів чи бюджет держави. Податкове повноваження гміни є складовою частиною її дохідного повноваження і воно виявляється на ґрунті польського права в окресленому законами праві формувати певні елементи конструкції місцевих податків, таких як: ставки, звільнення та податкові пільги, у межах, передбачених положеннями податкового права, до організації збору податків шляхом інкасу, визначення інкасентів і величини винагороди за інкасо та до застосування пільг, відтермінувань та погашення на основі принципів, що впливають із

¹⁸ N. Gajl, *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Warszawa 1993, c. 12; T. Dębowska-Romanowaka, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, c. 18.

¹⁹ W. Miemieć, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznych*, Kolonia Limited 2005, c. 40 i n.

податкового законодавства та податкового кодексу. Податкове повноваження гміни реалізується у двох площинах: у площині регулювання податкових питань радами гмін місцевого податкового права та в площині застосування права податковими органами гміни.

Мінімальний обсяг податкових повноважень органів місцевого самоврядування, пов'язаний із правом місцевих органів визначати податкові ставки, було визначено в частині 3 статті 9 Європейської хартії місцевого самоврядування²⁰. Відповідно до змісту цього положення, хоча б частина фінансових засобів місцевих спільнот повинна походити з місцевих оплат і податків, величину яких місцеві громади мають право визначати в межах, встановлених законом. Таке повноваження в спеціальній літературі²¹ визначено як часткове, бо воно не стосується всіх податків, а лише тих, які законодавчо було визнано доходами гмін, тобто місцевими податками. Стосовно державних податків, які частково наповнюють бюджети органів місцевого самоврядування, то його органи не мають жодних прав визначати їх величину. Надання органам місцевого самоврядування податкових повноважень є наслідком розподілу державних функцій між державою і місцевими органами влади та децентралізації повноважень щодо розпорядження державними коштами на місцевому рівні. Це також означає передання місцевому самоврядуванню частини податкових повноважень²².

Вагоме значення для визначення загальної структури фінансових повноважень органів місцевого самоврядування мають положення Конституції РП. Вони гарантують участь органів місцевого самоврядування в державних доходах відповідно до покладених на них завдань, наслідком чого є обов'язок забезпечення засобів у будь-якій ситуації зміни завдань та компетенції цих органів. Поділ доходів органів місцевого самоврядування на їхні власні доходи та загальні субсидії й конкретні дотації, одночасно визнаючи за ними право визначати величину місцевих податків та оплат в обсязі, встановленому законом. З метою реалізації завдань місцеве самоврядування було також наділене власністю. Конституційні норми визначають загальні рамки та принципи фінансів самоврядування, серед них також у сфері, що стосується фінансового повноваження органів місцевого самоврядування²³. На основі польського права податкові повноваження мають лише гміни, адже лише ці територіальні одиниці мають джерела доходів у вигляді місцевих податків. Це повноваження зводиться до визначення органами гміни за правилами регулю-

²⁰ Вісник законів за 1994 р., № 124, позиція 607.

²¹ E. Ruśkowski, *Autonomia podatkowa jednostek samorządu terytorialnego a decentralizacja władzy publicznej*, [В:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa profesora J. Głuchowskiego*, Toruń 2002, с. 233.

²² E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001, с. 81 і н.

²³ 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.

вання актів місцевого законодавства та шляхом винесення рішень, величини податків, а далі — визначення податкових ставок, уведення додаткових пільг, знижок, відтермінування сплати податку або скасування податкових заборгованостей. Атрибути фінансових повноважень місцевого самоврядування не мають самостійного характеру, бо виникають із волі законодавця. Положенням Конституції РП закріплено принцип, згідно з яким тільки держава як суб'єкт державних фінансів має повний суверенітет²⁴.

Межі законотворчості, з якої впливають місцеві податкові повноваження, було визначено в Конституції, а саме в статті 217, у якій сказано, що введення податків, інших державних зборів, визначення об'єктів, суб'єктів, що піддаються оподаткуванню та податкових ставок, а також принципів надання податкових пільг та знижок, а також категорій платників податків, звільнених від оподаткування, встановлюється законом. Це положення явно формулює принцип виключності права в питаннях оподаткування. Натомість стаття 168 Конституції, яка визнає за органами місцевого самоврядування право визначати величину податків та місцевих оплат у межах, визначених законом, є спеціальним положенням, відтак ця компетенція не виникає зі загального принципу автономії цих органів, а вимагає безсумнівного законодавчого повноваження²⁵. Податкові повноваження, які реалізуються гмінами, визначаються насамперед положеннями податкових законів, що регулюють окремі податки і місцеві збори, а у сфері, не врегульованій в тих законах, положеннями Податкового кодексу. Податкові закони регулюють складові частини місцевих податків. Таким чином, обсяг податкових повноважень, якими послуговується гміна, повинен бути визначений насамперед на основі податкового законодавства, в якому цей податок урегульовано. Положення Податкового кодексу можна застосовувати лише тоді, коли конкретне питання не врегульовано в спеціальних положеннях. Податкові повноваження органів гміни також регулюються процедурними положеннями, що визначають правила поведінки, які зобов'язують податкові органи гміни та учасників кримінального процесу з питань оподаткування.

Відповідно до положення статті 168 Конституції РП податкові повноваження гмін стосуються податків та місцевих зборів, які належать до категорії власних доходів органів місцевого самоврядування. У літературі з цього питання є різні погляди стосовно поняття місцевих податків²⁶. Найпростішим критерієм виокремлення цієї категорії податків є суб'єктний критерій, на основі якого до місцевих податків зараховують такі податки, які в повному обсязі над-

²⁴ C. Kosikowski, *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, „Państwo i Prawo”, 1997, № 11–12, с. 161.

²⁵ J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne*, Katowice 2003, с. 133.

²⁶ Поп. W. Nykiel, *Podatki lokalne — aspekty prawno-porównawcze*, [В:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Acta Universitatis Lodziensis, Folia Iuridica 1992, № 54, с. 173; N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Warszawa 1996, с. 23 і н.

ходять до місцевих бюджетів. Застосування такого критерію дозволяє виокремити державні податки та місцеві податки на основі того, хто є суб'єктом, який акумулює доходи з цих джерел²⁷. Однак, суб'єктний критерій, який ще інколи називають бюджетним, не відображає складної та розгалуженої структури місцевих податків, особливо у сфері компетенції органів місцевого самоврядування щодо формування їх величини. Беручи до уваги цей аспект проблеми, поняття місцевих податків представляють у вужчому та ширшому розумінні, хоч і тут є різні погляди, зважаючи на понятійну сферу цих точок зору²⁸.

У вужчому значенні (*sensu stricte*) до місцевих податків зараховують податки, врегульовані в законі від 12 січня 1991 р. про податки та місцеві збори²⁹, а саме: податок на нерухомість, податок на транспортні засоби, а також сільськогосподарський податок³⁰ і лісовий податок³¹, які врегульовано в окремих законах. Це група податків, стосовно яких гміна має податкові повноваження, крім того вони належать до компетенції податкових органів гміни. Положення податкового законодавства розрізняють матеріальну сферу податкових повноважень, тобто види і шкалу повноважень рад гмін щодо окремих податків. Ці повноваження належать до таких груп питань, які повинні чи можуть бути предметом регулювання місцевого податкового права:

— регулювання податкових ставок. Рада гміни має обов'язок визначити величину податкових ставок для окремих суб'єктів оподаткування податку на нерухомість, на транспортні засоби, при чому ці ставки не можуть перевищити максимального їх рівня, визначеного законом, а в податку на транспортні засоби також мінімального їх рівня, встановленого для певних видів суб'єктів оподаткування. Водночас може змінювати ці ставки, враховуючи критерії, визначені законом. У випадку земельного податку цими критеріями є: розташування земельної ділянки, вид діяльності, вид забудови, призначення та спосіб використання землі. Відповідно, підставою диференціювання ставок оподаткування будинків, окрім їх місцезнаходження та способу використання, є також вид забудови, технічний стан та вік будинків. Натомість стосовно сільськогосподарського податку та лісового податку, рада гміни має право знижувати середню закупівельну ціну жита та середню ціну продажу дерева, які є підставою визначення величини ставок у цих податках;

²⁷ W. Nykiel, *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993, с. 33.

²⁸ Пор. S. Kańduła, *Podatki w działalności organów gmin w latach 1993–1997 (analiza jednego przypadku)*, „Samorząd Terytorialny” 1999, № 1–2, с. 135 і 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. Sobiecha, J. Wierzbiński, Zeszyty Naukowe AE w Poznaniu, Seria I, Poznań, 1992, с. 80–81.

²⁹ Вісник законів за 2010 р., № 95, позиція 613 з подальшими змінами.

³⁰ Закон від 15 листопада 1984 р. (Вісник законів за 2006 р. № 136, позиція 969 з подальшими змінами).

³¹ Закон від 30 жовтня 2002 р. (Вісник законів, № 200, позиція 1682 з подальшими змінами).

— запровадження звільнень окремих суб'єктів, а також пільг у сфері сільськогосподарського податку, інших, аніж це визначено в окремих законах, з урахуванням правил про державну допомогу. Про можливість запровадження таких звільнень приймає рішення орган, що є одиницею місцевого самоврядування, з урахуванням місцевої податкової політики. Натомість, у порядку місцевого законодавства не можна застосовувати звільнень окремих суб'єктів, бо відповідно до статті 217 Конституції РП коло суб'єктів, звільнених від податків, визначає лише закон;

— обов'язку визначення порядку та конкретних умов звільнення від сільськогосподарського податку землі, придбаної за договором купівлі-продажу сільськогосподарської власності у Міністерства фінансів. Однак, об'єктами звільнення не можуть бути землі, які раніше покупець набув для тривалого використання шляхом оренди або використання протягом не менше 10 років;

— можливості включення деяких сіл до іншого податкового округу, аніж визначений для гміни. Рада гміни може скористатися таким правом лише в особливих, економічно обґрунтованих, випадках і після консультацій із Сільськогосподарською палатою. Водночас такі дії не повинні спричинити скорочення обсягу сільськогосподарських податків у вигляді кількості гектарів, призначених для цієї гміни, більш ніж на 1,5%;

— можливості визначення способу збору податків. Це право стосується податків на нерухомість, сільськогосподарського та лісового податків, якими обкладено фізичних осіб, та стосовно яких рада гміни може розпорядитися про збір шляхом інкасування та визначити інкасентів і встановити розмір винагороди за інкасо;

— необхідності визначення зразків формулярів, пов'язаних із виконанням податкових зобов'язань. Рада гміни визначає, шляхом прийняття ухвали, зразки формулярів, які стосуються інформації та декларацій про податок на нерухомість, сільськогосподарський та лісовий податок, у яких повинні бути подані відомості про об'єкт та суб'єкт оподаткування, необхідні для встановлення та стягнення податку;

— можливості подання інформації та декларацій стосовно вказаних вище податків за допомогою електронних засобів зв'язку. Якщо рада гміни дозволяє такий спосіб дій, то водночас вона має обов'язок визначити умови і порядок використання цієї можливості.

Права та обов'язки, пов'язані з адмініструванням місцевих податків *sensu stricte*, покладено на самоврядні податкові органи: війта, бургомистра, мера міста. Компетенція цих органів реалізується за відповідною процедурою, врегульованою насамперед у положеннях Податкового кодексу³². Процедурні положення можуть містити також окремі податкові закони, але тоді

³² Закон від 29 серпня 1997 р. (Вісник законів за 2012 р., позиція 749 з подальшими змінами).

вони мають застосування виключно до податків, що регулюються в цих законах. Самоврядні податкові органи встановлюють податкові зобов'язання та визначають податкові заборгованості. Приймають рішення щодо справ про податкові пільги та звільнення від сільськогосподарського податку. Компетентні щодо відтермінування часу оплати чи розкладення виплати податку на частини, а також щодо погашення заборгованості з податків та відсотків за затримку та пролонговані платежі. Крім того, оскаржують юридичних правонаступників та третіх осіб щодо відповідальності за податкові заборгованості платника податків.

У ширшому значенні (*sensu largo*) на загал поняттям місцевих податків охоплено ті збори, якими були наділені місцеві органи державою в цілому, як постійними джерелами їхніх доходів. До таких зборів, відповідно до закону від 13 листопада 2003 р. про доходи органів місцевого самоврядування³³, належать місцеві податки *sensu stricte* та ще додатково прибутковий податок із фізичних осіб, що виплачується у вигляді податкової карти, податок на спадщину, податок на дарування і податок на цивільно-правові угоди, які є джерелами власних доходів гміни. У сфері цих додаткових податків повноваження гмін обмежене виключно збором доходів, які вони приносять. Рада гміни не має жодних компетенцій щодо формування будь-якого елемента їх конструкції. Відтак вони не є предметом унормування місцевого податкового законодавства. Крім того, ці податки належать до предметної юрисдикції податкових органів. Це податкові органи здійснюють їх оцінку та збір, а потім передають доходи, зібрані з цих джерел, на рахунки бюджетів гмін. Податкові органи також приймають рішення про всі пільги, відтермінування чи розкладення виплати податку на частини, а також про скасування податкової заборгованості і звільнення платника від обов'язку зі збору боргів, однак за умови, що може це робити тільки на прохання або за згодою податкових органів гміни. Визначена таким чином співпраця податкових органів гміни з податковими органами держави є елементом доходного повноваження гміни стосовно цієї групи податків, виконаного на етапі застосування податкового права.

З огляду на обмежений характер податкових повноважень гміни деякі представники доктрини зараховують до місцевих податків: податок на спадок та дарування, податок на цивільно-правові угоди, а також податкову карту, але тільки у формальному значенні, або ж до так званих дефектних місцевих податків³⁴. Видається, однак, що для дотримання термінологічної точності, публічні збори, передані державою в цілому та на постійній основі органам місцевого самоврядування, як джерела доходів їх бюджетів, варто віднести до самоврядних зборів на відміну від державних зборів, які наповнюють бюджет держави. Натомість місцеві податки — це та група самоврядних зборів, сто-

³³ Вісник законів за 2010 р., № 80, позиція 526 з подальшими змінами.

³⁴ Пор. Т. Dębowska-Romanowska, *Zasady podziału dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny*, [в:] *Prawo finansowe*, ред. W. Wojtowicz, Warszawa 2000, с. 164.

совно якої ради гмін, діючи на підставі і в межах законодавчих повноважень, здійснюють податкові повноваження, пов'язані не лише зі застосуванням податкового права, а й також з регулюванням податкових актів місцевого законодавства. Ці акти вирізняє предмет регулювання, яким є податкові справи³⁵. Дозвіл на творення такого роду актів обмежується законодавчою владою, як суб'єктно, так і об'єктно. Повноваження до застосування актів місцевого податкового законодавства належать винятково радам гмін, що пов'язано з тим, що тільки гміни, як базовий рівень місцевого самоврядування мають власні податкові доходи. Предмет регулювання цих актів визначають закони, які стосуються окремих місцевих податків. При цьому варто зауважити, що в більшості випадків положення податкових законів створюють можливості врегулювання певних питань радами гміни, а лише в небагатьох випадках накладають обов'язок окреслення певних елементів фактичного податково-правного стану, таких, як наприклад: податкові ставки податку на нерухомість та податку на транспортні засоби, чи умов використання однієї з пільг у сільськогосподарському податку. Місцевим органам вони залишають не надто великий запас повноважень у формуванні правової структури податків³⁶.

Податкові акти місцевого законодавства творяться на основі права, яке є чинним, торкаються питань, що стосуються матеріального та процедурного податкового права, натомість не охоплюють системного податкового законодавства. Системне податкове законодавство, що регулює організацію та компетенцію місцевих податкових органів, залишається виключно у законодавчому регулюванні.

Місцеве податкове законодавство та державна допомога

Детальні рішення, прийняті в рамках місцевого податкового законодавства, відображають принципи податкової політики гмін. Місцеве податкове законодавство є інструментом реалізації податкової політики гміни, хоча, зважаючи на сферу правотворчої компетенції і відносно просту структуру місцевих податків, формування цієї політики органами гмін є обмеженим. Податкові повноваження не поширюються на нормотворчу владу³⁷, це означає, що гміна не має права самостійно обкладати податками, як примусовою грошовою допомогою, суб'єкти, що знаходяться під її владою. Податкова компетенція гмін не виникає зі загального принципу автономії цих одиниць, що вже було підкрес-

³⁵ W. Witalec, *Lokalne prawo podatkowe*, „Finanse Komunalne”, 2000, № 2, с. 5 і н.

³⁶ L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego...*, с. 59 і н.

³⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Zasady podziału dochodów...*, с. 167.

лено, а реалізується в обмеженому обсязі в рамках децентралізації державних фінансів.

Податкова політика гмін безпосередньо пов'язана з їх податковими повноваженнями, які дають право самостійно приймати рішення про розміри податкових тягарів і місцевих зборів із точки зору раніше визначених цілей. Межі самостійності гмін у формуванні їх податкової політики визначає стаття 217 Конституції РП, з якої випливає принцип виключності закону як відповідного для визначення основних елементів правової структури окремих податків, та 168 стаття Конституції, яка визнає за одиницями місцевого самоврядування право встановлювати величину податків та місцевих платежів, але тільки в межах, визначених у законі. Положення статті 168 становить *lex specialis* стосовно статті 217 і затверджує принцип, що остаточну форму повноважень гмін щодо прийняття самостійних рішень стосовно податків та місцевих зборів визначають звичайні закони. Обсяг та форми реалізації податкових повноважень гмін творять платформу для формування як фіскальних, так і позафіскальних цілей оподаткування, а також інструментів їх реалізації системного характеру, що використовуються на підставі актів місцевого податкового законодавства та інструментів індивідуального характеру, що використовуються податковими органами за рішенням, прийнятим відповідно до Податкового кодексу або спеціальних законів (наприклад, Закон про сільськогосподарський податок).

Якщо інструменти податкової політики скеровані на платника податків, який є підприємцем, а його фінансове пожертвування на цей рахунок пов'язане з економічною діяльністю, яку він здійснює, і водночас відповідає характеристикам підтримки зі статті 107, абзац 1 Договору про функціонування ЄС (TFUE)³⁸, тоді органи гміни зобов'язані паралельно з податковим правом застосовувати євросоюзівське та внутрішньодержавне право державної допомоги. У такій ситуації податкові ухвали мусять містити рішення, узгоджені з положеннями польського податкового права, а водночас відповідати положенням, що регулюють умови та порядок надання державної допомоги. Дія права щодо державної допомоги визначає добір основних рішень, прийнятих у податкових законах гмін. Правовими засадами використання державної допомоги є положення права ЄС, доповнені положеннями національного права, які зазвичай зводяться до регулювання режиму надання допомоги та її контроль³⁹. Натомість відповідні правові норми, які творять інструменти надання державної допомоги, хоча й повинні застосовуватися з дотриманням юридичних вимог щодо державної допомоги, однак не належать до цього права. Ці інструменти, що є формами державної допомоги, своє джерело мають у спеціальному законодавстві, у тому числі й у податковому праві. Та-

³⁸ Вісник законів за 2004 р., № 90, позиція 864/2.

³⁹ Закон від 30 квітня 2004 р. про процедурні питання, що стосуються державної допомоги (Вісник законів за 2007 р., № 59, позиція 404 з подальшими змінами).

ким чином, правовий механізм надання державної допомоги ґрунтується на одночасній дії трьох груп правових норм⁴⁰:

1) відповідного положення польського права — як засобу державної допомоги, застосування якого щодо конкретного підприємця веде до отримання ним підтримки, якою є державна допомога в розумінні статті 107 абзацу 1 TFUE;

2) норм матеріального права державної допомоги — як положень права ЄС, що обмежують застосування щодо підприємця інструментів підтримки лише до таких випадків, коли така підтримка породжує наслідки, що містяться у видах державної допомоги — дозволених Договором (ЄС) та іншими положеннями права ЄС;

3) норм процесуального права державної допомоги — що закріплені в статті 108 TFUE і які містяться в ряді розпоряджень Ради (ЄС) і Комісії (ЄС), стосовно яких доповненням є положення закону від 30 квітня 2004 р. про процедурні питання, що стосуються державної допомоги.

Якщо внаслідок дій пільгової ставки податку, затвердженої ухвалою ради гміни, або в результаті введених звільнення суб'єкта від податку дійшло б до отримання підприємцем підтримки у вигляді державної допомоги, то така ухвала, як програма державної допомоги, повинна відповідати вимогам, які виникають з прямої дії права ЄС. Отже, пільгову податкову ставку або звільнення від податків можна застосовувати тільки тоді, коли платник податків скерує отриману підтримку на ціль, визначену правом ЄС. Податкова допомога, надана *ex lege* є так званою автоматичною допомогою. Якщо прийняті таким чином звільнення від податку на нерухомість чи податку на транспортні засоби призвели б до отримання підприємцем державної допомоги, то проект ухвали ради гміни повинен, відповідно до статті 108, абзац 3 TFUE, бути представленим для повідомлення Комісії (ЄС), що належать до так званих групових винятків, тоді проект ухвали гміни перед схваленням повинен отримати оцінку голови Управління захисту конкуренції та захисту прав споживачів (UOKiK), а також тоді, коли прийнято рішення, що ґрунтується на розпорядженні Ради міністрів, яке є програмою допомоги та прийняте на основі статті 20d Закону про місцеві податки, яке або раніше було доведене до відома Комісії (ЄС), або звільнене від цієї вимоги, коли враховує рішення одного з розпоряджень Комісії (ЄС) про групові винятки⁴¹, а також у разі прийняття в податковій ухвалі рішень, що ґрунтуються на положеннях ЄС про допомогу *de minimis*, що звільняє допомогу від повідомлення, однак проект ухвали в такому випадку повинен бути переданий до відома голові

⁴⁰ W. Lachiewicz, *Zmiany w polskim prawie pomocy publicznej*, „Prawo Pomocy Publicznej”, 2008, № 3, с. 12 і н.

⁴¹ Див. розпорядження Ради міністрів від 5 серпня 2008 р. у справі умов надання звільнень від податку на нерухомість і податку на транспортні засоби, що формують регіональну інвестиційну допомогу (Вісник законів, № 146, позиція 927).

УОКіК. Отже, у світлі правового регулювання державної допомоги можна виокремити три категорії податкових ухвал муніципальних рад:

1) ухвали, які для набуття чинності потребують повідомлення Комісії (ЄС) і отримання її згоди на застосування прийнятої програми допомоги;

2) ухвали, що не потребують повідомлення, бо враховують положення про так звані групові винятки, або положення про звільнення допомоги *de minimis*;

3) ухвали, що не потребують повідомлення з приводу врахування при їх застосуванні положень розпорядження Ради міністрів, виданого на підставі делегування статті 20d, абзац 1 Закону про податки та місцеві збори.

У правовій практиці гмін значно переважають податкові ухвали, що не вимагають повідомлення, що пов'язано не лише зі сферою надання державної допомоги, а й також із меншим рівнем складності під час здійснення відповідного регулювання. Натомість для повідомлення скеровують ті програми допомоги, у яких Ради гмін мають намір призначити допомогу, яка за своїм призначенням чи інтенсивністю виходить поза межі розпоряджень Комісії (ЄС) про групові винятки.

Становлення місцевого податкового права породжує багато проблем, пов'язаних із необхідністю узгодження форм державної допомоги, що регулюються національним законодавством, з умовами її надання, визначеними в праві ЄС⁴². Наскільки на підставі законного делегування рада гміни може окреслити категорії суб'єктів, яким адресована допомога, її завдання та межі квоти, настільки положеннями ухвали важко гарантувати, що від звільнення (чи інших переваг) з податку виграє суб'єкт, що має право на таку допомогу, який понесе відповідні витрати, що дають право на отримання державної допомоги. На підставі делегування закону про місцеві податки і збори, рада гміни не може встановлювати процесуальні норми, щоб прийняти рішення про спосіб застосування звільнення. Звільнення, запроваджені ухвалами рад гмін, таких як звільнення, що впливають із законів, названих *LEGE*, що робить надану державну допомогу допомогою автоматичною. Рада гміни не має змоги накладати на платника податків — підприємця — додаткового обов'язку подання податковому органу відомостей, необхідних для оцінки того, чи підприємець виконує вимоги, які обґрунтовують отримання права на звільнення від податку, тоді як право ЄС пов'язує з певним видом державної допомоги не лише вимоги нести оплачувані витрати, а й також вимоги збереження нових інвестицій у цьому регіоні чи збереження створених нових робочих місць протягом певного періоду часу або досягнення певного економічного ефекту.

Набагато простішим є регулювання у випадку використання допомоги *de minimis*, яка на підставі Закону про місцеві податки та збори охоплює відмін-

⁴² Див. ширше на цю тему: W. Lachiewicz, *Pomoc publiczna udzielana w drodze zwolnień od podatków lub opłat lokalnych, bądź preferencyjnych stawek podatku lub opłat*, „Prawo Pomocy Publicznej”, 2008, № 1, с. 16 і н.

ності величини ставок у податку на нерухомість та в податку на транспортні засоби, визначення ставок у місцевих зборах, а також звільнення від цих оплат, запроваджене ухвалою ради гміни. Умовою отримання підприємцем допомоги *de minimis* є дотримання вимоги, щоб нова допомога разом з дотепер отриманою допомогою *de minimis*, за час, розрахований відповідно на період до трьох років, не повинна перевищувати відповідного порогу, визначеної кількісно допомоги *de minimis*. Крім того, з допомогою *de minimis* право ЄС не пов'язує з боку підприємця обов'язку надання її на окреслені цілі, що відрізняє цього типу допомогу від інших видів допомоги, дозволених ТФUE.

Гмінні програми допомоги, що враховують вимоги, окреслені в розпорядженні Ради міністрів, виданому на підставі статті 20d, абзац 1 Закону про місцеві податки та збори, у найширшому обсязі пов'язують державну допомогу, надану на основі положень податкового права, з вимогами надання такої допомоги, що виникають з права ЄС. Раду міністрів насправді було зобов'язано законодавчим органом визначати умови для надання звільнень від податку на нерухомість та податку на транспортні засоби, водночас з узгодженням правил надання державної допомоги відповідно до законодавства ЄС. У такій ситуації становлення місцевого податкового права є для гмін набагато простішим, де головною засадою стає окреслення в ухвалі предмету податкового звільнення, адже умови використання цього звільнення визначено в розпорядженні. Вистачить, щоб у податковій ухвалі було вміщено посилання на їх застосування⁴³. Рада гміни, дотримуючись вимог розпорядження Ради міністрів, встановлює звільнення від податків зі збереженням умов права ЄС, а водночас діє на підставі податкового права.

Місцеве податкове право як предмет нагляду регіональних рахункових палат

Регіональні рахункові палати мають статус державних органів нагляду та контролю за фінансами та державною закупівлею органів місцевого самоврядування⁴⁴. До їх обов'язків також належить оцінка, підготовка рапортів та аналізів щодо справ, визначених законами, а також здійснення інформаційної, інструктивної та навчальної діяльності у сфері, охопленій наглядом і контролем. У кожному з цих напрямків діяльності палати мають виконувати завдання, визначені законом. Маючи на увазі сферу окремих завдань та можливі

⁴³ Поп. R. Dowgier, M. Popławski, *Uchwała w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, 2007, № 11, с. 8 н.

⁴⁴ Закон від 7 жовтня 1992 р. про регіональні облікові палати (Вісник законів за 2012 р., позиція 1113).

для використання в її межах засоби впливу, до основних належать завдання нагляду та контролю регіональних рахункових палат. Наглядова та контрольна функції є самостійними функціями палат, які можна ідентифікувати за допомогою різниці їх суб'єктно-об'єктної сфери та можливості втручатися чи не втручатися. Виконання контрольної функції не дає підстав до втручання контрольного органу в діяльність того, кого контролюють. Орган контролю не має владних засобів, а обмежується лише вказуванням недоліків, які є в діяльності суб'єкта, який контролюють⁴⁵.

Нагляд завдання виконує колегія регіональної рахункової палати як її колегіальний і незалежний орган, і стосуються вони дослідження певних ухвал та розпоряджень органів одиниць місцевого самоврядування і прийняття наглядових рішень. Нагляд є формою активного впливу суб'єкта, що здійснює нагляд, якому надано можливість владного втручання в діяльність органу, щодо яких здійснюють нагляд, з метою її корегування⁴⁶. Він охоплює право впливу та втручання органів нагляду в діяльність суб'єктів, щодо яких здійснюють нагляд, з метою надання відповідного напрямку їхній діяльності та ліквідацію в ній недоліків, а також із метою гарантування суворого дотримання права. У межах наглядових повноважень є також право контролю разом із можливістю обов'язкового впливу на суб'єкти, нагляд над якими здійснюють. Таким самим чином сутність інституту нагляду розглядає Конституційний суд, за яким, під наглядом треба розуміти певні процедури, які дають відповідним державним органам, що мають відповідні компетенції, право встановлення як фактичного стану діяльності органу, нагляд за діяльністю якого здійснюють, так і коригування її⁴⁷. Орган нагляду може використовувати лише такі засоби, які дозволені йому правом. За їх відсутності можуть спробувати впливати на суб'єкт, за яким ведуть нагляд, лише за допомогою невідних засобів.

Нагляд за місцевим самоврядуванням здійснюють стосовно суб'єктів децентралізованої державної влади, які мають гарантовану правом самостійність. Підставою діяльності одиниць місцевого самоврядування є зобов'язальне право, а забезпечення його дотримання є головною метою нагляду за цими одиницями. Це нагляд, що має характер перевірки, обмежений до окресленого законом предмету і здійснений за допомогою визначених

⁴⁵ Пор. Ухвала Конституційного суду від 5 жовтня 1994 р. (W 1/94), „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego”, 1994, № 42, позиція 47.

⁴⁶ Пор. ширше на тему поняття нагляду: B. Dolnicki, *Nadzór nad samorządem terytorialnym*, Katowice, 1993, с. 142; Z. Kmiecik, *Ustawowe założenia systemu nadzoru nad działalnością komunalną*, „Samorząd Terytorialny”, 1994, № 6; W. Miemiec, M. Miemiec, *Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością samorządu terytorialnego*, [в:] *Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Szczecinie 1995-2010. Księga jubileuszowa*, kolegium programowo-redakcyjne Z. Ofiarski et al., Szczecin 2010, с. 100 і н.

⁴⁷ Ухвала Конституційного суду від 5 жовтня 1994 р. (W 1/94), цитована праця.

правом та обмежених засобів⁴⁸. Здійснення нагляду пов'язане з відповідальністю за діяльність одиниці, нагляд за якою здійснюють, настільки, наскільки вона підлягає наглядові. Обсяг відповідальності органу нагляду окреслюють положення, що регулюють його компетенцію. Він може відповідати за те, що взагалі не застосував засобів нагляду, хоча був зобов'язаний це зробити, або застосував їх у невідповідному обсязі.

Будь-яка наглядова діяльність нерозривно пов'язана з контролем акту, за яким здійснюють нагляд, що є формалізованим виявом волі органів місцевого самоврядування в певній справі. Від результатів контролю певного акту залежить, чи взагалі наглядові дії будуть розпочаті, як вони будуть відбуватися і які наглядові засоби будуть застосовані. Оскільки нагляд за місцевим самоврядуванням здійснюють на підставі критерію легальності, відповідність праву є необхідною умовою порівняння здійснених під час контролю податкової ухвали рішень (виконання) з визначеннями. Порівняння результатів з визначеннями дозволяє оцінити ухвалу в площині її законності та окреслити характер можливих порушень закону в цьому акті, які кваліфікуються або як несуттєві порушення права (недогляд), або як серйозне порушення закону, та прийняти відповідні заходи нагляду.

Відповідно до пункту 5 частини 1 статті 11 закону про регіональні рахункові палати у сфері наглядової діяльності, власність палат охоплює зокрема: ухвали і розпорядження, прийняті органами одиниць місцевого самоврядування в справах місцевих податків та зборів, до яких застосовують положення Податкового кодексу. Акти місцевого податкового права насамперед контролюються органами нагляду на предмет їх відповідності закону, а в подальшому, залежно від результатів проведеного контролю, виносять рішення в справі застосування наглядового засобу. Наглядове втручання у вигляді анулювання ухвали, в цілому або в частині, в справі місцевих податків можуть мати місце тільки тоді, коли орган нагляду визнає, що прийняті в досліджуваній ухвалі правила суттєво порушують зобов'язальне право. До суттєвих порушень права доходить особливо тоді, коли в податковій ухвалі ради гміни будуть рішення, які виходять поза межі законодавчих повноважень із врегулювання певних спеціальних питань зі застосуванням актів місцевого права, та коли прийняті в ухвалі правила вступають у суперечність із загальнообов'язковими правовими положеннями. Трохи по-іншому формується наглядові завдання регіональних рахункових палат за податковими ухвалами рад гмін, у яких містяться програми допомоги для підприємців. Палати мають можливість досліджувати відповідність податкових ухвал з положеннями, які регулюють державну допомогу, але основну роль у цьому процесі відіграють покликані для цього органи, а саме Європейська Комісія та голова УОКіК і міністр сільського господарства. Якщо

⁴⁸ Див. М. Miemiec, *Nadzór nad działalnością samorządu terytorialnego*, [в:] *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, ред. W. Miemiec, Wrocław 2006, с. 273 і н.

ці органи перевірили проекти державної допомоги, які містяться в податкових ухвалах, то нема правових підстав для дослідження цих ухвал регіональною рахунковою палатою щодо їх відповідності правилам надання державної допомоги. Натомість оцінки в рамках нагляду вимагають податкові ухвали рад гмін у справі звільнень від податку на нерухомість та податку на транспортні засоби, запроваджених відповідно до умов, визначених у розпорядженнях Ради міністрів, які є загальнопольськими програмами допомоги. Адаже проекти такого типу ухвал не передаються до голови УОКіК чи міністра сільського господарства, ні також до Європейської Комісії, а тому не отримують оцінки цих органів. У цій ситуації регіональна рахункова палата буде єдиним органом, який зобов'язаний дослідити їх відповідність правилам державної допомоги⁴⁹.

Заключні зауваження

Акти локального податкового права, які є втіленням фінансової влади місцевого самоврядування, встановлюють тільки ради гмін, бо лише гміни мають власні податкові надходження. Предмет регулювання цих актів визначають закони, що стосуються окремих місцевих податків. У більшості випадків положення податкових законів визнають лише за радою гміни право до врегулювання окремих питань, і тільки в нечисленних випадках покладають обов'язок окреслення деяких елементів правової структури податку, як наприклад, податкових ставок податку на нерухомість та податку на транспортні засоби чи умов застосування згаданого звільнення в сільськогосподарському податку. Податкові акти місцевого права торкаються питань, які стосуються матеріального та процесуального податкового права, натомість не охоплюють системного податкового законодавства. Системне податкове право, що регулює організацію та компетенції місцевих податкових органів, залишається у виключному законодавчому регулюванні.

Місцеве податкове право є головним інструментом регулювання гмінної податкової політики, хоча, зважаючи на сферу правотворчих повноважень та порівняно просту структуру місцевих податків, формування податкової політики органами гміни є обмеженим. Адаже компетенція гмін щодо становлення актів місцевого законодавства у справі податків не виникає з принципу автономії цих одиниць, а реалізується в рамках децентралізації державних фінансів на підставі законодавчих повноважень. Закони визначають як межі, так і можливі для застосування інструментів податкової політики гмін.

⁴⁹ Див. ширше: L. Etel, *Kompetencje regionalnych izb obrachunkowych w nadzorze nad uchwałami podatkowymi rad gmin stanowiących pomoc publiczną*, [в:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, ред. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Poznań, 2007, с. 129 і н.

Обсяг і спосіб здійснення податкової влади органами гміни визначаються в основному двома групами умов, одна — економічного характеру, а друга — суспільного характеру. Сільські та сільсько-міські гміни порівняно з міськими гмінами, як і громади тих гмін, перебувають у значно слабшому економічному становищі, зважаючи на загалом несприятливу структуру аграрного господарства, різний рівень інфраструктури та розвитку промисловості, рівень безробіття і пов'язані з цим суспільні проблеми, які в результаті спричиняють, що податковий тягар важко нести багатьом платникам податків. Таким чином, виникає соціальний тиск щодо зниження податкових ставок і запровадження додаткових звільнень, а також уже під час податкового розгляду в індивідуальних справах нерідко виникає необхідність, зважаючи чи то на важливий інтерес платника податків, чи також на державний інтерес, відмови від усього чи частини належного гміні податку.

Фінансові наслідки, що виникають із ухвал рад гмін, які визначають нижчі податкові ставки, за винятком податку на транспортні засоби, та впроваджують пільги та звільнення суб'єктів, а також наслідки рішень податкових органів у сфері наданих пільг, відтермінувань та погашень — не є підставою для збільшення загальної субсидії, яка в структурі доходів гмін є вагомим джерелом поповнення їх бюджетів. Це означає, що будь-які дії органів гмін, здійснені на основі положень права, результатом яких є зниження податкового тягара порівняно з тим, що впливає з податкових законів, впливають на потенціал доходів цих одиниць місцевого самоврядування. Таким чином, застосування гмінами місцевої податкової політики повинно враховувати і цей аспект.

Якщо інструменти податкової політики скеровані до підприємців, ради гмін, приймаючи відповідне регулювання, зобов'язані застосовувати не лише положення польського податкового права, а й також узгоджувати правила надання державної допомоги, окреслені в положеннях права ЄС та закону від 30 квітня 2004 р. про процедурні питання, які стосуються державної допомоги. Обов'язкові для рад гмін норми права щодо державної допомоги не змінюють і не модифікують норм польського податкового законодавства. Це спричиняє те, що в ухваленій програмі допомоги гміни не завжди можуть застосувати усі розв'язання, які можливі на основі права ЄС, а лише ті, які узгоджуються зі законною структурою податку і водночас належать до сфери компетенції ради гміни щодо встановлення податкових ставок і звільнень.

Місцеве податкове право підлягає наглядові регіональних рахункових палат із точки зору його відповідності праву. Це дозволяє вилучити з правового обігу загалом чи частково ті податкові ухвали, положення яких суттєво порушують зобов'язальне право. Податкові акти місцевого права є елементом системи джерел права з ієрархічною структурою, що мають силу в Польщі, і тому повинні узгоджуватися з усіма іншими актами вищої юридичної сили.

Summary

Local tax law

Local tax law constitutes the main instrument of implementing communal tax policy, even though the influence of commune bodies in this area is limited due to the scope of their law-making powers and a relatively simple structure of local taxes. Competences of communes in establishing the acts of local law concerning taxation do not result from their autonomy, but are implemented as an element of the decentralisation process of public finances as authorised by the state. Statutory provisions determine both limits of tax policy observed by communes and the instruments which they may apply. Additionally, if the instruments of policy in question are aimed at entrepreneurs, commune councils adopting relevant regulations are obliged to observe not only the provisions of the Polish tax law, but they are also to take into consideration the principles of granting state aid as determined by the EU and the national laws.