

STANOWIENIE MIEJSCOWEGO PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE

PROCLAIMING OF THE LOCAL FISCAL LAW IN POLAND

RAFAL DOWGIER

The Law Faculty, The University in Białystok

Abstract (The introduction)

Acts normative determining sources of local law are diverse and are both subjectively (created by organs of the territorial autonomy and organs of the government administration in the field) as and objectively (executory provisions, structural-organizational and serial). The differentiation this visible is also, when depends on these acts normative reckoned laws of local which determines sources of the fiscal law. To within the range subjective of authorizations in principle one did not admit the government administration, and within the range municipal organs one granted it first of all councils the commune, because in obligatory in Poland the legal status only the commune possesses own earnings about the character tax load. In the objective context the basic source of the local fiscal law to the state the resolution of the parish council.

An object of the present elaboration is the presentation of generalities of determining of the local fiscal law in Poland and the discussion of sources of this law.

Key words

local law, local fiscal law, limited authority of tax communes, tax-resolution, range taxes, local charges

1. The rule of limited authority of tax communes

In compliance with art. 168 Constitutions, individual autonomies of territorial have the right taxations of taxes and local charges to within the range definite in law. This rule stakes authority of tax communes which must be complied at the creation of acts of the local fiscal

law. Through this notion one ought to understand limits of the competence to the standardization of matters tax load by local organs. The regulation should be considered inclusive of other constitutional rule – art. 16.2, where is underlined the participation of the territorial autonomy in the administration.

Introduced is the Constitution with 1997 the rule art. 168, it is a expression of the rule of the financial independence of units of the territorial autonomy. This rule is bound by liabilities accepted by Poland ratifying the European Card of the territorial Autonomy from the day 15 October 1985. Art. 2 shows that rules of the territorial autonomy should be ordered in the Constitution, and in art. 9. 3 to the state that at least the part of resources of financial local communities should originate from charges and local taxes whose the height these communities have the right to fix, to within the range definite with law.

2. The definition of the tax-resolution and legal bases of her collection

The resolution is a form of the activity of the joint organ of the autonomy whose a result is undertaken the conation of this organ in progress of his session, in the way of the vote, aiming as a rule to the decision of the definite public matter about the local character of being an object of debates, most often with result binding. The resolution can state the source of the local fiscal law, when her object is the tax-matter, and is connected with:

- the legal construction of the tax ,
- rules of the tax-conduct aiming fixable and the collection of tax,
- the organization and the competence of organs tax load.

Legal bases of the commune council of resolutions tax load is seek they ought in laws regulative local rates and taxes, exceptionally also in regulations of lavas from the day 29 Augustus 1997 - The tax-regulations (t.j. – Dz.U. with 2006 No. 8, the item 60 from ch.).

3. The activity of resolution the glad populace within the range taxes and local charges

The within the range local fiscal law created in communes withdraws good-sized the chaos consequential from the object of the activity, is in principle the lack of rules of the conduct in this range. The analysis of cognitional regulations permits to ascertain, that in every from communes can work even to 28 resolutions tax load. Three from them (in the matter of the settlement of the reward for bank-messengers, the qualification for them due dates, and also the introduction of the prolongation payment and the qualification of her rate) are undertaken

on the ground authorizations contracted in the tax-Regulations. Following resolutions should or can (depending on their character) qualify:

- rates of taxes and local (from immovables, from transportances, from the possession of dogs, charges: local or of spa, of market) charges – of 5 resolutions,
- dismissals and reliefs in taxes and local (11 resolutions) charges;
- the mode and terms of payment .

Conclusions

The tax-resolution of the parish council, as the basic source of the local fiscal law, has for the formation of the Polish system of taxes and local charges the meaning of principle. To underline however it is necessary, that the creation of this category of sources of the fiscal law is not simple, in view of at least on two basic matters. Firstly, in obligatory in Poland the system of the law works the row of legal authorizations to the treat of resolutions tax load which have not the homogeneous character (optional and obligatory). Secondly, an essential fault of indicated regulations is in principle the only marginal settlement of technical connected matters with the procedure and the construction of the tax-resolution. In this range exists the sphere lack of regulation which causes that undertaken by council the populace of the resolution characterizes the amount the variety, first of all after in relation to their construction (the system of regulations).

Wprowadzenie

Akty prawa miejscowego są źródłami prawa powszechnie obowiązującego na obszarze działania organów, które je ustanowiły (art. 87 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej). Wydawane są one przez organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie (art. 94 Konstytucji). Aktem prawa miejscowego posiadającym walor przepisu prawnego powszechnie obowiązującego (co jest elementem obiektywnym, niezależnym od woli jakiegokolwiek organu stosującego taki przepis), może być tylko taki przepis, który zawarty jest w ustawie albo w wydanym na jej podstawie w celu wykonania oraz mieszczącym się w granicach upoważnienia ustawowego akcie wykonawczym, podjętym przez organ upoważniony do stanowienia prawa i należycie ogłoszonym.(1)

W nauce prawa administracyjnego pojęcie prawa miejscowego nie jest jednoznaczne. (2) Biorąc jednak pod uwagę art. 87 ust. 2 Konstytucji przyjąć można, iż chodzi o akty normatywne o mocy powszechnie obowiązującej, tworzone przez władze lokalne. W tym znaczeniu akty miejscowego prawa podatkowego składają się na lokalne prawo podatkowe w ujęciu wąskim, które spełnia dwa kryteria: jest tworzone przez władze lokalne i dotyczy podatków lokalnych.(3) Zasadne jest więc utożsamianie w literaturze przedmiotu miejscowego prawa podatkowego z lokalnym prawem podatkowym w ujęciu wąskim. (4)

Kategoria aktów normatywnych stanowiących źródła prawa miejscowego jest zróżnicowana i to zarówno podmiotowo (tworzone przez organy samorządu terytorialnego oraz organy administracji rządowej w terenie) jak i przedmiotowo (przepisy wykonawcze, strukturalno-organizacyjne oraz porządkowe). Zróżnicowanie to widoczne jest także, gdy chodzi o te akty normatywne zaliczane do prawa miejscowego, które stanowią źródła prawa podatkowego. W zakresie podmiotowym uprawnień w zasadzie nie przyznano administracji rządowej, a w zakresie organów samorządowych nadano je przede wszystkim radom gmin, gdyż w obowiązującym w Polsce stanie prawnym jedynie gminy posiadają własne dochody o charakterze podatkowym. W kontekście przedmiotowym podstawowe źródło lokalnego prawa podatkowego stanowi uchwała rady gminy.

1. Zasada ograniczonego władztwa podatkowego gminy

Zgodnie z art. 168 Konstytucji, jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Przepis ten wyznacza granice władztwa podatkowego gminy, która musi być przestrzegana przy tworzeniu aktów miejscowego prawa podatkowego. Przez to pojęcie należy rozumieć granice kompetencji do normowania spraw podatkowych przez organy lokalne.(5) Wskazana wyżej regulacja powinna być rozpatrywana łącznie z innym przepisem konstytucyjnym – art. 16 ust. 2, gdzie podkreślono udział samorządu terytorialnego w sprawowaniu władzy publicznej.

Prawo samorządu terytorialnego do określania podatków i opłat lokalnych, nie jest powszechnie w doktrynie zaliczane do zasad podatkowych, chociaż reguła ta doznaje wyjątków.(6) Kwestia ta zasługuje jednak na odrębne omówienie przynajmniej z dwóch powodów: po pierwsze ze względu na szczególny charakter świadczeń zaliczanych do grupy

podatków i opłat lokalnych, po drugie ze względu na odrębne potraktowanie tych kwestii w Konstytucji.

Wprowadzony do Konstytucji z 1997 r. przepis art. 168, jest wyrazem zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Przepis ten jest odpowiedzią na zobowiązania jakie przyjęła na siebie Polska ratyfikując Europejską Kartę Samorządu terytorialnego z dnia 15 października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607). Akt ten z jednej strony w art. 2 wskazuje, że zasady funkcjonowania samorządu terytorialnego powinny być uregulowane w Konstytucji, z drugiej w art. 9 ust. 3 stanowi, że przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać, w zakresie określonym ustawą.

Zasada samodzielności finansowej umożliwi realizację przez jednostki samorządu terytorialnego zadań związanych z zaspokojeniem potrzeb mieszkańców w sposób niezależny od władzy centralnej. Nie jest to jednak samodzielność pełna, gdyż przepis art. 168 oprócz tego, że przyznaje samorządowi określone kompetencje, zawiera w sobie jednocześnie istotne ograniczenia. Przede wszystkim analizowany przepis należy rozważać w kontekście zakresu upoważnienia, które w nim zawarto. Nie daje on jednostkom samorządu terytorialnego pełnego władztwa w zakresie podatków i opłat lokalnych, gdyż jest ono ograniczone ustawami. Zatem to ustawodawca, a nie samorząd decyduje o ilości oraz rodzaju świadczeń samorządowych. Innymi słowy, art. 168 pozbawia samorząd realnego wpływu na kształt systemu podatkowego, gdyż znoszenie oraz wprowadzanie składających się na niego świadczeń, zgodnie z art. 84 Konstytucji, zastrzeżone jest jako wyłączne uprawnienie parlamentu. W jakim zatem zakresie samorząd może decydować o stanowiących jego dochód podatkach i opłatach? W tym kontekście L. Etel słusznie zauważa, iż określenie granic władztwa podatkowego samorządu terytorialnego wymaga udzielenia odpowiedzi na trzy pytania (7):

- po pierwsze, na czym ma polegać ustalenie wysokości wskazanych w art. 168 Konstytucji świadczeń?;
- po drugie, co kryje się pod pojęciem podatków i opłat lokalnych?;
- po trzecie, czy jednostkom lokalnym przysługuje prawo ustalania tylko podatków i opłat lokalnych z wyłączeniem innych spraw podatkowych?

Odpowiadając na pierwsze z postawionych pytań, stwierdzić należy, iż ustalanie wysokości podatków i opłat lokalnych, powinno być rozumiane szeroko, co oznacza, że nie może być ograniczane jedynie do ustalania stawek tych świadczeń. Na realną wysokość świadczenia wpływ ma bowiem ukształtowanie również innych jego elementów takich jak podstawa opodatkowania, ulgi, czy zwolnienia podatkowe. W tym kontekście wpływ jednostek samorządu terytorialnego na wysokość podatków i opłat powinien być rozumiany jako możliwość stanowienia przez organy stanowiące aktów prawa miejscowego, które regulują wszystkie elementy konstrukcyjne podatku, w zakresie których takie kompetencje daje ustawa. Zauważyć przy tym należy, iż kształtowanie wysokości tych danin może odbywać się nie tylko na etapie stanowienia, ale i stosowania prawa, w drodze indywidualnych ulg uznaniowych przewidzianych przepisami Ordynacji podatkowej.

Omówione wyżej uprawnienie dotyczy podatków i opłat lokalnych. Świadczenia te nie zostały w żadnym akcie prawnym zdefiniowane, ale zakres tych pojęć został określony przez doktrynę.⁽⁸⁾ Bez wątplenia są to świadczenia uregulowane w art. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, a zatem: podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatek od posiadania psów oraz opłaty: targowa, miejscowa i uzdrowska. Do grupy podatków i opłat lokalnych zaliczyć jednak należy także inne daniny, które zasilają budżety lokalne. Drugim kryterium, które powinno być brane pod uwagę, przy określaniu katalogu podatków i opłat lokalnych jest uprawnienie do kształtowania ich konstrukcji przez jednostki samorządowe. Zatem przez podatki i opłaty lokalne, o których mowa w art. 168 Konstytucji należy rozumieć świadczenia spełniające łącznie dwa kryteria:⁽⁹⁾

- stanowią dochód budżetu samorządowego i;
- jednostka samorządowa może ustalać ich wysokość.

Uwzględniając wypracowany przez doktrynę prawa podatkowego podział na podatki samorządowe i państwowe, oraz chcąc uniknąć utożsamiania podatków i opłat stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego jedynie do świadczeń uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, uzasadnione wydaje się klasyfikowanie świadczeń wskazanych w art. 168 Konstytucji, jako podatków i opłat samorządowych.

Ukształtowany system podatków obowiązujących w Polsce, nie przewiduje własnych świadczeń o charakterze podatków, stanowiących dochody powiatu, czy województwa

samorządowego. W związku z tym w praktyce uprawnienia i ograniczenia wynikające z analizowanej regulacji konstytucyjnej, odnosić należy jedynie do gmin. Granice władztwa podatkowego gminy, to zakres w jakim może działać jej organ uchwałodawczy (rada), tworząc akty miejscowego prawa podatkowego.

Rada gminy obowiązana jest przestrzegać zakresu upoważnienia, udzielonego jej przez ustawę w zakresie tworzenia aktów prawa miejscowego, a w tych działaniach nie może wkraczać w materię uregulowaną ustawą. Uchwała rady gminy, będąca aktem prawa miejscowego, jest jednocześnie źródłem prawa powszechnie obowiązującego Rzeczypospolitej Polskiej na obszarze danej gminy (art. 87 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej). Musi zatem respektować unormowania zawarte w aktach prawnych wyższego rzędu, bez potrzeby wpisywania do jej treści zapisów ustawowych. Wynika to m.in. z § 4 ust. 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.⁽¹⁰⁾

Pozostaje wreszcie odpowiedzieć na pytanie, czy uprawnienie wynikające z art. 168 Konstytucji, dotyczy wyłącznie możliwości ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, czy też może być rozumiane szerzej? Literalna wykładnia tej regulacji nie pozostawia wątpliwości, że przyznana kompetencja dotyczy jedynie wąskiego zakresu spraw podatkowych. Nie jest to już jednak tak oczywiste, gdy weźmie się pod uwagę także cel analizowanej regulacji, którym jest zagwarantowanie jednostkom samorządu terytorialnego szerokiego wpływu na kształtowanie podatków i opłat stanowiących ich dochody. W tym kontekście zgodzić się należy z tymi przedstawicielami doktryny, którzy twierdzą, że przepis art. 168 gwarantuje jedynie minimalny zakres kompetencji podatkowych, nie przesądzając o tym czy inne sprawy podatkowe mogą być przez samorząd regulowane w formie stanowienia aktów prawa miejscowego.⁽¹¹⁾ Dlatego przyjąć można, że samorząd może decydować o kształcie podatków i opłat samorządowych, w zakresie takim, jaki pozostawia mu ustawodawca oraz wyrażone przez niego w ustawie zasadniczej zasady (art. 84, 168 i 217). W szczególności kompetencje te nie mogą dotyczyć wprowadzania lub znoszenia świadczeń, co może mieć miejsce jedynie w trybie ustawowym, oraz kształtowania tych elementów podatków, które muszą wynikać z ustawy (art. 217). Biorąc to pod uwagę, margines spraw pozostawionych uznaniu samorządów nie jest duży, i ogranicza się do stosowania ulg podatkowych (w oparciu o ustawowe zasady), określania stawek podatków i opłat (w ustawowych granicach) oraz wprowadzania zwolnień innych niż podmiotowe.

2. Definicja uchwały podatkowej oraz podstawy prawne jej podjęcia

Uchwała jest formą działania kolegiального organu samorządu, którego wynikiem jest akt woli tego organu podjęty w trakcie jego posiedzenia, w drodze głosowania, zmierzający z reguły do rozstrzygnięcia określonej sprawy publicznej o charakterze lokalnym będącej przedmiotem obrad, najczęściej ze skutkiem wiążącym.⁽¹²⁾ Uchwała stanowi źródło miejscowego prawa podatkowego, gdy jej przedmiotem jest sprawa podatkowa, a więc zagadnienie związane z:

- konstrukcją prawną podatku,
- zasadami postępowania podatkowego zmierzającego do ustalenia i poboru podatku,
- organizacją i kompetencją organów podatkowych.

Podstaw prawnych do podejmowania przez rady gmin uchwał podatkowych poszukiwać należy w ustawach regulujących podatki i opłaty lokalne, wyjątkowo także w przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. – Dz.U. z 2006 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.). Upoważnienia takie znajdują się w:

- ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. - Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) - w zakresie podatków: od nieruchomości, od środków transportowych, od posiadania psów, oraz w zakresie opłat lokalnych: miejscowej, targowej i uzdrowiskowej;
- ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. – Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 ze zm.) - w zakresie podatku rolnego;
- ustawie z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682) - w zakresie podatku leśnego;
- ustawie z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 225, poz. 1635) – w zakresie opłaty skarbowej.

Ordynacja podatkowa stanowi upoważnienie dla rad gmin do podejmowania uchwał podatkowych w następującym zakresie:

- ustalania wynagrodzenia dla płatników i inkasentów (art. 28 § 4),
- określenia terminu płatności dla inkasentów (art. 47 § 4a) oraz
- wprowadzenia opłaty prolongacyjnej oraz określenia jej stawki (art. 57 § 7);

Dokonując klasyfikacji upoważnień ustawowych do podejmowania uchwał podatkowych rad gmin zawartych w ustawach szczegółowego prawa podatkowego, można posłużyć się dwoma

zasadniczymi kryteriami: po pierwsze zakresem przedmiotowym upoważnienia, po drugie mocą wiążącą upoważnienia. W oparciu o wskazane kryteria można także klasyfikować uchwały podatkowe.

Biorąc pod uwagę treść ustawowego upoważnienia, uchwały podatkowe rad gmin można podzielić na uchwały dotyczące (13):

1) stawek podatków i opłat lokalnych:

- podatku od nieruchomości - podejmowane na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- podatku od środków transportowych – art. 10 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- podatku od posiadania psów – art. 14 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- opłaty miejscowej, targowej i uzdrowskiej – art. 19 pkt 1 lit. a-d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;

2) zwolnień i ulg w podatkach i opłatach lokalnych:

- w podatku od nieruchomości – wprowadzające zwolnienia na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- w podatku od środków transportowych – wprowadzające zwolnienia na podstawie art. 12 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- w podatku od posiadania psów – wprowadzające zwolnienia na podstawie art. 14 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- w opłatach: targowej, miejscowej oraz uzdrowskiej – wprowadzające zwolnienia na podstawie art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- w podatku rolnym – w sprawie: obniżenia ceny skupu żyta przyjmowanej dla potrzeb ustalenia stawki podatku rolnego (14) (art. 6 ust. 3 ustawy o podatku rolnym); o zaliczeniu wsi do innego okręgu podatkowego (art. 5 ust. 3); określenia szczegółowych warunków i trybu zwolnienia dla gruntów, na których zaprzestano produkcji rolnej (art. 12 ust. 9); wprowadzenia zwolnień i ulg podatkowych (art. 13e);
- w podatku leśnym – w sprawie: obniżenia kwoty stanowiącej średnią cenę sprzedaży drewna (art. 4 ust. 5 ustawy o podatku leśnym), wprowadzenia zwolnień od podatku leśnego (art. 7 ust. 3);

3) trybu i warunków płatności, w tym:

- zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności podatków i opłat lokalnych - art. 14 pkt 2 oraz art. 19 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,

- zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso – art. 6 ust. 12, art. 14 pkt 3, art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6b ustawy o podatku rolnym oraz art. 6 ust. 9 ustawy o podatku leśnym, art. 8 ust. 2 ustawy o opłacie skarbowej;
- ustalenia wzorów informacji i deklaracji podatkowych – art. 6 ust. 13 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6a ust. 11 ustawy o podatku rolnym oraz art. 6 ust. 9 ustawy o podatku leśnym.

Biorąc pod uwagę moc wiążącą ustawowego upoważnienia do podjęcia uchwały przez radę gminy, uchwały podatkowe mogą mieć charakter obligatoryjny lub fakultatywny. W tej pierwszej grupie mieszczą się uchwały w sprawie:

- określenia stawek podatków i opłat lokalnych,
- określenia wzorów informacji i deklaracji podatkowych,
- zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności podatków i opłat lokalnych,
- określenia szczegółowych warunków i trybu zwolnienia z podatku rolnego dla gruntów, na których zaprzestano produkcji rolnej.

Podkreślić należy, iż obligatoryjnego charakteru uchwał w sprawie stawek podatków i opłat lokalnych nie zmienia art. 20a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis ten stanowi, iż w przypadku nieuchwalenia tych stawek, stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy, z zastrzeżeniem stawek podatku od środków transportowych – jeżeli stawki minimalne tego podatku dla poszczególnych rodzajów pojazdów są wyższe od stawek uchwalonych na rok poprzedzający rok podatkowy, stosuje się odpowiednie stawki wynikające z załączników nr 1-3 do ustawy. Z regulacji tej nie należy jednak wywodzić zwolnienia rady gminy z obowiązku określenia stawek, lecz należy ją raczej traktować w kategoriach swoistego „wentyla bezpieczeństwa”, który działa, w przypadku gdy stawek takich przed końcem roku podatkowego rada gminy nie zdąży uchwalić.

Fakultatywny charakter (ich podjęcie pozostawiono do uznania rad gmin, które mogą, ale nie muszą tego robić) mają uchwały w sprawie:

- ulg i zwolnień podatkowych,
- zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz wynagrodzenia za inkaso,
- obniżenia ceny skupu żyta przyjmowanej dla celów ustalenia stawki podatku rolnego,

- obniżenia ceny sprzedaży drewna przyjmowanej dla celów ustalenia stawki podatku leśnego.

W obowiązującym w Polsce stanie prawnym jedynie gmina posiada własne dochody o charakterze podatkowym¹, co sprawia, iż władztwo podatkowe leży przede wszystkim w kompetencji rad gmin. Jedynie wyjątkowo kwestie podatkowe regulują akty wydawane przez organy stanowiące innych jednostek samorządu terytorialnego. W tym zakresie wskazać można na uchwałę sejmiku województwa podejmowaną na podstawie upoważnienia z art. 5 ust. 2 ustawy o podatku rolnym. Zgodnie z tym przepisem sejmik województwa na wniosek rady gminy może, po zasięgnięciu opinii izb rolniczych, w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych wypadkach zaliczyć niektóre gminy do innego okręgu podatkowego niż określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych, jednakże nie może to spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla tego województwa o więcej niż 1,5%.

3. Działalność uchwałodawcza rad gmin w zakresie podatków i opłat lokalnych

Można pokusić się o stwierdzenie, że w zakresie miejscowego prawa podatkowego tworzonego w gminach występuje dość duży chaos wynikający tak z przedmiotu działalności prawotwórczej, jak i w zasadzie braku reguł postępowania w tym zakresie. Analiza przepisów kompetencyjnych pozwala stwierdzić, iż w każdej z gmin może funkcjonować nawet do 31 uchwał podatkowych. Trzy z nich (w sprawie ustalenia wynagrodzenia dla inkasentów, określenie dla nich terminów płatności, a także wprowadzenie opłaty prolongacyjnej oraz określenia jej stawki) podejmowane są na podstawie upoważnień zawartych w Ordynacji podatkowej. Kolejne uchwały powinny lub mogą (w zależności od ich charakteru) określać:

- stawki podatków i opłat lokalnych (od nieruchomości, od środków transportowych, od posiadania psów, opłaty: miejscowa lub uzdrowska, targowa) – 5 uchwał,
- zwolnień i ulg w podatkach i opłatach lokalnych (11 uchwał);
- trybu i warunków płatności (12 uchwał).

Ilość obowiązujących w gminach uchwał podatkowych rzadko zbliża się do wskazanego wyżej górnego pułapu, co wynika po pierwsze z fakultatywnego charakteru większości z nich, po drugie z przyjętej techniki prawodawczej, która w wielu przypadkach zakłada ujmowanie

w jednej uchwale kilku elementów związanych z danym świadczeniem (np. zamiast podejmować 5 odrębnych uchwały w sprawie: stawki opłaty targowej, zasad ustalania i poboru opłaty, zarządzenie jej poboru w drodze inkasa i określenia inkasentów, określenia terminów płatności dla inkasentów, określenia wynagrodzenia za inkaso, rada gminy może określić wszystkie te elementy w jednej uchwale – w sprawie opłaty targowej). W działalności prawodawczej gmin widoczna jest zasada regulowania, o ile to możliwe, w jednej uchwale, wszystkich elementów dotyczących danego świadczenia. Od zasady tej istnieją jednak wyjątki, które wynikają przede wszystkim z pragmatyzmu rad gmin, które dla części rozwiązań często przewidują okres obowiązywania dłuższy niż rok, co przy podejmowaniu rocznych uchwał w sprawie stawek, uzasadnia wprowadzanie innych regulacji w odrębnych uchwałach.

Wnioski

Uchwała podatkowa rady gminy, jako podstawowe źródło miejscowego prawa podatkowego, ma dla kształtowania systemu podatków i opłat lokalnych zasadnicze znaczenie. Podkreślić jednak trzeba, iż tworzenie tej kategorii źródeł prawa podatkowego nie jest proste, zważywszy przynajmniej na dwie podstawowe kwestie. Po pierwsze, w obowiązującym systemie prawa funkcjonuje szereg upoważnień ustawowych do podejmowania uchwał podatkowych, które nie mają jednorodnego charakteru (fakultatywne i obligatoryjne). Po drugie, istotnym mankamentem wskazanych regulacji jest w zasadzie jedynie marginalne uregulowanie kwestii technicznych związanych z procedurą uchwałodawczą oraz konstrukcją uchwały podatkowej. W tym zakresie istnieje sfera „niedoregulowania” która sprawia, że podejmowane przez rady gmin uchwały cechuje doża różnorodność, przede wszystkim po względem ich konstrukcji (układ przepisów).

Powszechnie przyjęto się twierdzić, iż waga fiskalna obciążeń podatkami i opłatami stanowiącymi dochody gmin, nie jest wielka. Fakt ten zapewne sprawił, iż uchwały podatkowe rad gmin, które najczęściej są konkretyzacją obowiązków nakładanych ustawowo, nie budzą tak wielkiego zainteresowania literatury przedmiotu, jak np. ustawy podatkowe. Biorąc jednak pod uwagę społeczności lokalne, uchwały podatkowe mają dla nich znaczenie zbliżone do ustaw będących podstawowym źródłem prawa podatkowego, gdyż w sposób bezpośredni kształtują ich prawa i obowiązki. W tym kontekście jako źródło miejscowego prawa podatkowego zasługują na szczególną uwagę.

Przypisy:

[1] Por. D. Kijowski, *W kwestii stosowania przez organa administracji publicznej uchwał organów gmin wydawanych z przekroczeniem upoważnienia ustawowego*, „Casus” 1996, nr 2, s. 12.

[2] Zob. szerzej R. Dowgier, *Uchwała rady gminy jako źródło prawa podatkowego*, „Finanse Komunalne” 2007, nr 7-8.

[3] M. Popławski, *Lokalne prawo podatkowe (maszynopis powielony)*, Białystok 2002, s. 9 oraz tenże *Pojęcie podatków lokalnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 7-8.

[4] Tak: L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 59-60.

[5] Por. H. Litwińczuk, *Władztwo lokalne w sferze podatkowej*, „Finanse” 1985, nr 9.

[6] Kwestia ta poruszana jest w publikacjach dotyczących działalności uchwałodawczej gmin – zob. np. L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, oraz w nielicznych publikacjach bezpośrednio traktujących o tym problemie – por. A. Borodo, *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne*, (w:) *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, R. Mastalski (red.), Wrocław 2001, s. 131 i nast.

[7] Zob. L. Etel, *Uchwały podatkowe ...*, *op. cit.*, s. 40 i nast.

[8] Por. M. Popławski, *Pojęcie podatków lokalnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 7-8, s. 5 i nast.

[9] Zob. M. Popławski, *Lokalne prawo ...*, *op. cit.*

[10] Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2003 r. (sygn. akt I SA/Lu 882/02) – niepublikowany.

[11] Por. L. Etel, *Uchwały podatkowe ...*, *op. cit.*, s. 45.

[12] A. Szewc, T. Szewc, *Uchwałodawcza działalność organów samorządu terytorialnego*, Warszawa 1999, s. 58.

[13] Por. L. Etel, *Uchwały podatkowe ...*, *op. cit.*

[14] Obniżenie ceny skupu żyta lub ceny sprzedaży drewna stanowi ulgę podatkową, chociaż wpływa także bezpośrednio na stawkę podatku. W związku z tym w doktrynie można spotkać się także z poglądem, wedle którego uchwały rad gmin w przedmiotowych kwestiach dotyczą nie ulg lecz stawek podatków – zob. L. Etel, *Uchwały podatkowe ...*, *op. cit.*

Contact – email:

dowgierr@poczta.onet.pl
