

BEATA CIEŚLAK¹

Istota danin publicznych stanowiących dochód budżetu gminy na tle zadań realizowanych przez samorząd gminy – wybrane zagadnienia prawne

Streszczenie

W niniejszym artykule analizie zostanie poddana sytuacja prawno-finansowa samorządu gminy w odniesieniu do rodzajów i istoty dochodów gminy na tle zadań wykonywanych przez samorząd gminy. Samorząd gminy realizuje zadania publiczne, których zakres wyznaczony jest przez obowiązujące przepisy konstytucyjne i ustawowe. Na realizację zadań gmina otrzymuje z budżetu państwa środki finansowe, posiada również dochody własne, na wysokość których może mieć wpływ, jednak jedynie w granicach ustalonych przez ustawy. W niniejszym artykule zostaną wskazane rodzaje zadań, jakie ustawodawca nakłada na gminę oraz rodzaje i cechy szczególne danin publicznych stanowiących źródło finansowania tych zadań.

Słowa kluczowe: samorząd gminy, zadania publiczne, daniny publiczne, dochody gminy

¹ Mgr Beata Cieślak – doktorantka w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego; e-mail: beatab.cieslak@wp.pl; ORCID: 0000-0001-8943-0397.

BEATA CIEŚLAK

The essence of public levies which constitute the revenue of the commune budget against the background of tasks carried out by the local government – selected legal issues

Abstract

The legal and financial situation of commune government regarding to types and essence of the commune's income on the background of tasks performed by commune government will be the subject of analysis in this article. The commune government performs public tasks whose scope is determined by the applicable constitutional and statutory provisions. The community receives funds for the implementation of tasks from the state budget. It also has its own income which may be affected by it but only within the limits set by the law. The types of tasks that the legislator imposes on the commune and the types and special features of the public contributions that are the source of financing of these tasks will be indicated in this article.

Keywords: local community, public tasks, public levies, commune's income

Wprowadzenie

W niniejszym artykule analizie zostanie poddana sytuacja prawno-finansowa samorządu gminy ze wskazaniem rodzajów i istoty dochodów gminy na tle zadań wykonywanych przez samorząd gminy. Samorząd gminy ukierunkowany jest na wytwarzanie dóbr publicznych oraz zaspokajanie potrzeb publicznych, których możliwość realizacji wiąże się nieodzownie z istniejącymi obiektywnie granicami dochodów publicznych. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż gmina wykonuje szereg zadań nałożonych przez ustawodawcę służących społeczności, na realizację których otrzymuje z budżetu państwa środki finansowe. Gmina posiada również dochody własne, na wysokość których może mieć wpływ, jednak jedynie w granicach ustalonych przez ustawy. W niniejszym artykule zostaną wskazane rodzaje zadań, jakie ustawodawca nakłada na gminę oraz rodzaje i cechy szczególne danin publicznych stanowiących źródło finansowania tych zadań.

Pojęcia i istota zadań realizowanych przez samorząd gminy

W ustaleniu istoty i znaczenia dochodów budżetowych gminy odwołać się należy w pierwszej kolejności do unormowań zawartych w ustawie zasadniczej. Zgodnie z art. 16 ust. 2 Konstytucji RP² samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej, a przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Podkreślić należy, że sprawowanie władzy jest tylko metodą wykonywania zadań publicznych, i to nie jedyną. Istotą jest natomiast samo wykonywanie zadań publicznych za pomocą różnorodnych narzędzi prawnych³. Słuszny jest także pogląd, że art. 16 ust. 2 Konstytucji RP zawiera finansową gwarancję dla samorządu terytorialnego, bowiem nie jest możliwa odpowiedzialność za realizację zadań publicznych (własnych i zleconych) bez posiadania odpowiednich środków umożliwiających ich sfinansowanie⁴.

² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), zwana dalej Konstytucją RP.

³ S. Fundowicz, *Decentralizacja administracji publicznej w Polsce*, Lublin 2005, s. 102.

⁴ J. Boć (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, Wrocław 1998, s. 46.

Natomiast rozdział VII Konstytucji RP poświęcony jest w całości samorządowi terytorialnemu i zawiera zagadnienia związane z jego funkcjonowaniem oraz finansowaniem. Jednostki samorządu terytorialnego⁵ dzięki wykorzystaniu różnych źródeł finansowania⁶ realizują zadania własne i obce, które mają przyczyniać się do zaspokajania podstawowych potrzeb lokalnym społecznościom oraz do rozwoju lokalnego⁷.

Ustawodawca w art. 164 ust. 3 Konstytucji RP wskazał, że gmina wykonuje wszystkie zadania samorządu terytorialnego niezastrzeżone dla innych jednostek samorządu terytorialnego i tym samym ustanowił domniemanie kompetencji w sprawach lokalnych na rzecz gminy. Oznacza to, że zadania gminy – jako jednostki podstawowej – mogą być interpretowane rozszerzająco, natomiast zadania pozostałych jednostek powinny być wykładane ściśle⁸. Bliższe określenie rodzaju zadań wskazane zostało w art. 166 ust. 1 Konstytucji RP, gdzie ustawodawca unormował, że zadania publiczne służące zaspokajaniu potrzeb wspólnoty samorządowej są wykonywane przez jednostkę samorządu terytorialnego jako zadania własne.

Uszczegółowienie konstytucyjnych regulacji w zakresie wykonywania zadań publicznych przez samorząd gminy zawarte zostało w ustawie ustrojowej. Przepisy art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym⁹ określają, że gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Zakres zadań gminy jest otwarty w tym rozumieniu, że poza zadaniami wyraźnie ustawowo przekazanymi gminie do wykonania, gmina może podejmować się także wykonywania innych lokalnych zadań publicznych¹⁰. Podkreślić należy, że samodzielność zadaniowa gminy doznaje ustawowych ograniczeń poprzez wprowadzenie obowiązkowych zadań własnych oraz zadań zleconych z zakresu administracji rządowej¹¹.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 u.s.g. do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. W takim trybie gmina może poszerzać krąg zadań własnych. Jest to nazywane

⁵ Zwane dalej także j.s.t.

⁶ Szerzej: A. Hanusz (red.), *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, passim.

⁷ D. Hajdys, *Rola jednostek samorządu terytorialnego w łagodzeniu skutków globalnego kryzysu w Polsce*, [w:] L. Patrzalek (red.), *Gospodarka finansowa jednostki samorządu terytorialnego*, Poznań 2010, s. 101.

⁸ M. Haczowska (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2014, s. 390.

⁹ Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 446 z późn. zm., zwana dalej u.s.g.

¹⁰ M. Miemiec, *Zadania samorządu terytorialnego*, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013, s. 33.

¹¹ W. Miemiec, M. Miemiec, *Podmiotowość publicznoprawna gminy, „Samorząd Terytorialny” 1991, 11–12, s. 17; szerzej: J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce: studium finansowoprawne*, Katowice 2003, s. 30 i n.*

wynalazczością zadaniową gminy. Gmina może jednak skorzystać z tej możliwości, pod warunkiem że nie zostanie naruszona jej zdolność do wykonywania ustawowych zadań obowiązkowych. Należy podkreślić, że zakres zadań gminy jest równocześnie zamknięty w tym sensie, że zgodnie z art. 6 u.s.g. jest on ograniczony do spraw publicznych o znaczeniu lokalnym. Spełnienie przez gminę tego ustawowego wymogu podlega nadzorowi oraz kontroli sądowej¹².

Natomiast art. 7 ust. 1 u.s.g. wskazuje, że do zadań własnych gminy należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty oraz wymienia poszczególne zadania własne, które obejmują sprawy:

- 1) ładu przestrzennego, gospodarki nieruchomościami, ochrony środowiska i przyrody oraz gospodarki wodnej;
- 2) gminnych dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego;
- 3) wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz;
 - 3a) działalności w zakresie telekomunikacji;
- 4) lokalnego transportu zbiorowego;
- 5) ochrony zdrowia;
- 6) pomocy społecznej, w tym ośrodków i zakładów opiekuńczych;
 - 6a) wspierania rodziny i systemu pieczy zastępczej;
- 7) gminnego budownictwa mieszkaniowego;
- 8) edukacji publicznej;
- 9) kultury, w tym bibliotek gminnych i innych instytucji kultury oraz ochrony zabytków i opieki nad zabytkami;
- 10) kultury fizycznej i turystyki, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych;
- 11) targowisk i hal targowych;
- 12) zieleni gminnej i zadrzewień;
- 13) cmentarzy gminnych;
- 14) porządku publicznego i bezpieczeństwa obywateli oraz ochrony przeciwpożarowej i przeciwpowodziowej, w tym wyposażenia i utrzymania gminnego magazynu przeciwpowodziowego;
- 15) utrzymania gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych;
- 16) polityki prorodzinnej, w tym zapewnienia kobietom w ciąży opieki socjalnej, medycznej i prawnej;

¹² M. Miemiec, op. cit., s. 33.

- 17) wspierania i upowszechniania idei samorządowej, w tym tworzenia warunków do działania i rozwoju jednostek pomocniczych i wdrażania programów pobudzania aktywności obywatelskiej;
- 18) promocji gminy;
- 19) współpracy i działalności na rzecz organizacji pozarządowych oraz podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie¹³;
- 20) współpracy ze społecznościami lokalnymi i regionalnymi innych państw.

Przepisy przewidują również możliwość przekazania gminie nowych zadań własnych jedynie w drodze ustawy, co pociąga za sobą konieczność zapewnienia gminie niezbędnych środków finansowych na ich realizację w postaci zwiększenia dochodów własnych gminy lub subwencji (art. 7 ust. 3 u.s.g.).

Dodać należy, że dokładne wyszczególnienie zadań własnych gminy oraz zadań zleconych i jej kompetencje wskazane zostały w ustawie z dnia 17 maja 1990 r. o podziale zadań i kompetencji określonych w ustawach szczególnych pomiędzy organy gminy a organy administracji rządowej oraz o zmianie niektórych ustaw¹⁴.

W ramach zadań własnych ustawodawca ustanawia kategorię zadań obligatoryjnych. W konsekwencji tego zadania własne gminy dzielą się na dwie grupy: obligatoryjne i fakultatywne. Przesłanką tej regulacji jest chęć zagwarantowania społecznościom lokalnym pewnych świadczeń obligatoryjnych na poziomie minimalnym. Katalog tych świadczeń nie jest sformułowany¹⁵.

Podkreślić należy, że władze samorządowe mają pełną swobodę w przyjmowaniu określonych sposobów realizacji zadań. Co więcej, idea samorządności zakłada, że sposób realizacji tych zadań pozwoli lepiej dostosować działalność władz samorządowych do potrzeb, tworzy warunki do poszukiwania najlepszych ścieżek realizacji tych zadań¹⁶. Do wykonywania wszystkich zadań publicznych, zarówno własnych, jak i zleconych, Konstytucja RP wyposaża jednostki samorządu terytorialnego we władztwo pochodzące od państwa, a ściślej mówiąc – od administracji rządowej – na skutek tzw. samoograniczenia się. Wynika to *expressis*

¹³ Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 239.

¹⁴ Dz.U. Nr 34, poz. 198 z późn. zm.

¹⁵ E. Zieliński, *Administracja rządowa i samorządowa w Polsce*, Warszawa 2013, s. 268–269.

¹⁶ K. Owsiak, *O potrzebie innego spojrzenia na bezpieczeństwo finansów samorządowych*, [w:] S. Kańduła (red.), *Współczesne problemy finansów i gospodarki jednostek samorządu terytorialnego*, Poznań 2008, s. 158.

verbis z art. 16 ust. 2 Konstytucji RP, który określa, że samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej¹⁷.

Samodzielność zadaniowa gmin jest ustawowo ograniczona przez wprowadzenie instytucji obowiązkowych zadań własnych. Chodzi o to, że gmina nie może uchylić się od ich wykonywania, jeśli tak stanowi ustawa szczegółowa. Zaspokojenie potrzeb publicznych nie może bowiem zależeć od swobodnego uznania aktualnego składu osobowego wybieranych organów j.s.t., przede wszystkim organów uchwałodawczych¹⁸.

Oprócz zadań własnych ustawodawca w art. 166 ust. 2 Konstytucji RP wskazuje również na możliwość zlecenia jednostkom samorządu terytorialnego wykonywania innych zadań publicznych, które jednakże mogą być zlecane ustawowo, jeżeli wynika to z uzasadnionych potrzeb państwa, przy czym to ustawa określa tryb przekazywania i sposób wykonywania zadań zleconych. Zatem zadania zlecone zostają dopuszczone jako forma fakultatywna¹⁹. Również przepisy ustaw samorządowych wyodrębniają zadania własne i zlecone z zakresu administracji rządowej. Chodzi tu również o zlecenie kompetencji w podanym powyżej znaczeniu, tj. jako form władczych działania. Formą zlecenia zadań będą przede wszystkim ustawy²⁰.

Zadania zlecone nakładane na gminy mają charakter obowiązkowy, natomiast obowiązkiem administracji rządowej jest przekazanie środków finansowych na zadania zlecone. Środki te przybierają postać dotacji celowej, a jej kwota określona jest według norm finansowych przyjętych dla sektora rządowego²¹.

Zasady finansowania samorządu gminy

Wobec przedstawionej powyżej roli gmin w wykonywaniu zadań publicznych własnych i zleconych jednym z najważniejszych mechanizmów ich funkcjonowania są środki służące finansowaniu ich działalności, tym bardziej że samorząd lokalny nakierowany jest na wytwarzanie dóbr publicznych. Za słuszny należy uznać pogląd, że współcześnie samorząd lokalny ma wyraźnie zarysowaną funkcję

¹⁷ W. Miemiec, M. Miemiec, *Konstytucyjne gwarancje samodzielności samorządu terytorialnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, No 2018, „Przegląd Prawa i Administracji”, XXXVIII, Wrocław 1997, s. 156.

¹⁸ M. Miemiec, op. cit., s. 33.

¹⁹ J. Boć (red.), op. cit., s. 261.

²⁰ Z. Leoński, *Samorząd terytorialny w RP*, Warszawa 2006, s. 41.

²¹ M. Miszczuk, *Zadania jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] A. Miszczuk, M. Miszczuk, K. Żuk, *Gospodarka samorządu terytorialnego*, Warszawa 2007, s. 46.

ekonomiczną, ponieważ traktowany jest jako: przedsiębiorstwo usługowe, właściciel majątku, inwestor, planista strategiczny, pracodawca²². Warunkiem prawidłowego wykonywania zadań przez samorządy jest zapewnienie trwałości źródeł finansowania ich działalności²³.

Prawo do załatwiania spraw lokalnych, których zakres wyznaczony jest przez obowiązujące przepisy konstytucyjne i ustawowe, na własną odpowiedzialność i we własnym imieniu, wymaga także wyposażenia samorządu w adekwatne zasoby finansowe. Nie jest bowiem możliwa odpowiedzialność za realizację zadań publicznych (własnych i zleconych) bez posiadania odpowiednich środków umożliwiających ich sfinansowanie²⁴.

Europejska Karta Samorządu Lokalnego (EKSL), której stroną Polska stała się w 1993 r.²⁵, wskazuje właściwe standardy finansowe samorządu i wynikające z niej najbardziej istotne zasady organizacji finansów lokalnych. Europejska Karta Samorządu Lokalnego od początku obowiązywania Konstytucji RP z 1997 r. jest elementem składowym wewnętrznych źródeł prawa polskiego mając pierwszeństwo przed ustawą. Standardy z niej wynikające nie są zatem ani uzupełnieniem, ani też wzmocnieniem norm konstytucyjnych²⁶. Za najważniejsze można uznać dwie zasady wynikające z EKSL – zasadę subsydiarności i zasadę adekwatności. W pierwszej z nich – zasadzie subsydiarności – wskazano, że społeczności lokalne, w ramach narodowej polityki gospodarczej, mają prawo do posiadania własnych wystarczających zasobów finansowych, którymi mogą swobodnie dysponować w ramach wykonywania swych uprawnień²⁷. Wskazać należy, że uregulowania EKSL podkreślają niezależność finansową wspólnot lokalnych. W polskim ustroju konstytucyjnym nie ma jednak miejsca dla autonomii finansowej jednostek samorządu terytorialnego²⁸.

Przechodząc do zasady adekwatności, wskazać należy, że zgodnie z art. 167 ust. 1 Konstytucji RP jednostki samorządu terytorialnego posiadają zapewniony

²² A. Szewczuk, *Administracja samorządowa wobec współczesnych wyzwań*, [w:] *Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Szczecinie 1995–2010. Księga Jubileuszowa*, Szczecin 2010, s. 66.

²³ W. Ziółkowska, *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2005, s. 235.

²⁴ J. Boć (red.), op. cit., s. 46.

²⁵ Szerzej na temat powstania i ratyfikacji Karty: W. Miemieć, *Europejska Karta Samorządu Terytorialnego jako zespół gwarancji zabezpieczających samodzielność finansową gmin – wybrane zagadnienia teoretycznoprawne*, „Samorząd Terytorialny” 1997, 10, s. 58–60.

²⁶ Idem, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, s. 61.

²⁷ W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2014, s. 102.

²⁸ E. Berezowska, *Decentralizacja systemu finansów publicznych w Polsce – dokonania i potrzeby*, „Finanse Komunalne” 2010, 1–2, s. 40.

udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Unormowanie powyższe przewiduje gwarancje dla samorządu terytorialnego w postaci odpowiedniego wyposażenia w dochody publiczne, to znaczy proporcjonalnie do potrzeb wyznaczonych przez zakres zadań rzeczowych (własnych lub zleconych)²⁹. Obowiązek udziału gmin (a także pozostałych j.s.t.) w dochodach publicznych w relacji odpowiedniej do przypisywanych im zadań stanowi zasadę odpowiedniości, zwaną także w doktrynie zasadą adekwatności³⁰. Jest to druga z najważniejszych zasad wskazana w przepisach EKSL. Według reguły adekwatności, z punktu widzenia fiskalnego, zasoby przekazane jednostkom samorządu terytorialnego są odpowiednie do przypadających im zadań, jeżeli pozwalają na pełne sfinansowanie wydatków związanych z ich realizacją³¹. Ponadto w art. 167 ust. 4 Konstytucji RP ustawodawca wskazał, że zmiany w zakresie zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego następują wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych. Z powyższego unormowania wynika zasada nieekspozowana wcześniej, że przesuwaniu zadań publicznych na szczebel lokalny powinno towarzyszyć odpowiednie przesuwanie środków na ich realizację³².

Na uwagę jednak zasługuje zjawisko rosnących corocznie wydatków publicznych. Związane to jest z tym, iż w wyniku postępu cywilizacyjnego rosną potrzeby społeczeństwa i rosną oczekiwania społeczeństwa, że władza publiczna w większym niż dotychczas zakresie będzie partycypowała w ich zaspokajaniu³³.

Pojęcie i istota danin publicznych

Jednak możliwości zaspokajania potrzeb publicznych wiążą się nieodzownie z istniejącymi obiektywnie granicami dochodów publicznych. Ich pojemność z kolei jest ograniczona nie tylko przez bariery gospodarcze, ale i psychologiczne

²⁹ J. Boć (red.), op. cit., s. 262.

³⁰ W. Miemiec, *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013, s. 94.

³¹ A. Niezgodna, *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, Warszawa 2012, s. 28.

³² E. Ruśkowski, *Podstawy prawne gospodarki budżetowej samorządu terytorialnego z uwzględnieniem członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 347.

³³ J. Małecki, *Refleksje o etosie prawa finansowego*, [w:] A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010, s. 32.

(niechęci) do ponoszenia ciężaru finansowego realizacji zadań określonych jako publiczne. Skutkuje to postawieniem daninom publicznym wymiernych granic³⁴.

Nie ulega wątpliwości, że system finansowy powinien gwarantować odpowiednią do zadań ilość środków, możliwość swobodnego nimi dysponowania, a przede wszystkim powinien zabezpieczać stabilność dochodów. Pod pojęciem finansów lokalnych i regionalnych rozumie się zasoby pieniężne, którymi dysponują j.s.t.³⁵. Fundamentem wykonywania zadań publicznych przez j.s.t. jest posiadanie własnego mienia, finansów i administracji. Czynniki te można traktować jako swoiste instrumenty realizacji celów i podporządkowania im zadań społeczno-gospodarczych³⁶.

W obliczu mnogości zadań nałożonych na gminy, a także przy wciąż rosnących potrzebach i wymaganiach członków społeczności gminnej, aktualny jest wciąż problem, czy samorząd gminy dysponuje odpowiednią ilością środków finansowych na ich realizację, z jakich źródeł pochodzą lub mogą pochodzić środki pieniężne, a także czy otrzymuje on wystarczającą ilość środków finansowych, do których należą daniny.

Daninami publicznymi są zatem dochody publiczne o charakterze obowiązkowym uiszczane na rzecz jednostek sektora finansów publicznych³⁷. Pojęciem danin publicznych posłużył się ustawodawca w art. 217 Konstytucji RP, wskazując, że nakładanie podatków oraz innych danin publicznych następuje w drodze ustawy. Z powyższego unormowania wynika, że daniny stanowią część konstytucyjnej kategorii ciężarów i świadczeń publicznych³⁸.

W literaturze podkreśla się, że cel obowiązku stanowi wyróżnik pomiędzy daninami publicznymi a ciężarami i świadczeniami publicznymi³⁹. Ponadto z kontekstu art. 217 Konstytucji RP jasno wynika, że podatki są jedną z danin publicznych, a nie jedyną dopuszczalną konstytucyjnie daniną. Zarazem jednak są daniną

³⁴ A. Dobaczewska, *O elastycznych formach finansowania zadań publicznych w XXI w.*, [w:] A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), op. cit., s. 65.

³⁵ B. Wankiewicz, *Zasoby finansowe a rozwój samorządności lokalnej. Obszary rozwoju – rozwiązania modelowe*, Warszawa 2009, s. 25–26.

³⁶ A. Szewczuk, *Filozofia zarządzania rozwojem lokalnym i regionalnym. Metody, narzędzia i procesy*, [w:] B. Filipiak, M. Kogut, A. Szewczuk, M. Zioło, *Rozwój lokalny i regionalny. Uwarunkowania, finanse, procedury*, Szczecin 2005, s. 125.

³⁷ E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012, s. 154.

³⁸ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 29.

³⁹ Zob. A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 133.

o podstawowym znaczeniu, której budowa zatem jest odpowiednim wzorcem dla innych danin publicznych⁴⁰.

Chociaż pojęcie daniny publicznej występuje w Konstytucji RP, jednak termin ten nie posiada żadnej definicji legalnej. Ustawodawca wskazuje jedynie w art. 217 Konstytucji RP, że nakładanie podatków i innych danin publicznych następuje w drodze ustawy. Przepis ten dotyczy niezwykle ważnej kwestii; ogranicza mianowicie swobodę organów administracji publicznej w zakresie, nie tylko związanym z finansami państwa, ekonomicznymi podstawami jego działalności, ale także sferą wolności i praw człowieka i obywatela. Artykuł 217 Konstytucji RP kładzie kres możliwościom nakładania podatków i danin publicznych, ustalania stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń, jak również zwolnień od podatku w innej formie niż w drodze ustawy. Ta sfera życia poddana została wyłącznie regulacjom ustawowym, a więc znajduje się w dziedzinie właściwości organów władzy ustawodawczej⁴¹. Przepis ten podniósł do rangi normy konstytucyjnej zasadę państwowego władztwa podatkowego⁴².

Rodzaje dochodów budżetu gminy

Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków następuje w drodze ustawy; wynika to jednoznacznie z początkowej i końcowej treści tego artykułu. Oznacza to, że wskazane w nim elementy podatkowo-prawnego stanu faktycznego należy odczytywać nie tyle jako oderwane od siebie elementy techniki podatkowej, ile jako wzajemnie ze sobą powiązane elementy składowe konstrukcji prawnej podatku⁴³. Do danin publicznych, jako jednej z kategorii dochodów publicznych, ustawodawca nawiązuje także w art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴⁴, zaliczając do danin publicznych: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych

⁴⁰ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 129.

⁴¹ W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 288.

⁴² J. Boć (red.), op. cit., s. 319.

⁴³ R. Mastalski, *Konstytucyjne podstawy prawa podatkowego*, [w:] M. Wyrzykowski (red.), *Konstytucyjne podstawy systemu prawa*, Warszawa 2001, s. 166.

⁴⁴ Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 1870 z późn. zm., zwanej dalej u.f.p.

funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw.

W literaturze podnosi się, że daniny publiczne to wszelkie formy przejmowania wartości materialnych bądź usług przez państwo od mieszkańców jego terytorium oraz różnego rodzaju organizacji działających lub mających siedzibę na tym terytorium⁴⁵. Pojęcie daniny publicznej jest kategorią szeroką i obejmuje między innymi podatki, opłaty, dopłaty i cła oraz inne pieniężne świadczenia publiczne o cechach mieszanych, należące do kategorii odpłatnych i nieodpłatnych⁴⁶. W przypadku dochodów publicznych odpłatnych podmiot przekazujący środki pieniężne stanowiące dochód budżetu otrzymuje świadczenie wzajemne w postaci określonej czynności⁴⁷. Zatem opierają się na ekwiwalencie, chociażby był on symboliczny w stosunku do wysokości wniesionego dochodu⁴⁸. Natomiast dochody nieodpłatne cechuje brak świadczenia wzajemnego po stronie związku publicznoprawnego⁴⁹.

Klasyfikacja konstytucyjna dochodów zawarta w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP jest ramowa i stanowi katalog zamknięty. Kolejność, w której dochody j.s.t. zostały tam wymienione, nie jest przypadkowa. Powszechnie przyjmuje się, że dochody własne powinny być podstawowym źródłem finansowania zadań j.s.t. Kolejność ta nie powinna być dyrektywą wyznaczającą proporcje pomiędzy poszczególnymi rodzajami dochodów⁵⁰.

Pozostałe dochody jednostek samorządowych różnią się od dochodów własnych niezależnością od źródeł znajdujących się na terenie działania danej jednostki samorządowej. Z tego powodu subwencje ogólne i dotacje celowe zostały powszechnie zaliczone do pozostałych dochodów czyli niewłaściwych, uzupełniających, wyrównawczych⁵¹.

Wyszczególnienie obligatoryjnych dochodów j.s.t. zawarte zostało w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁵². Do dochodów tych należą: dochody własne, subwencja ogólna oraz dotacje celowe z budżetu państwa. W art. 3 ust. 1 u.d.j.s.t. przyjęto więc konstytucyjną

⁴⁵ H. Dzwonkowski, *Pojęcie daniny publicznej*, [w:] idem (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 2.

⁴⁶ A. Bień-Kacała, op. cit., s. 130, zob. także H. Dzwonkowski, op. cit., s. 1–2.

⁴⁷ H. Dzwonkowski, J. Gliniecka (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s. 90.

⁴⁸ C. Kosikowski, *Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, s. 105.

⁴⁹ H. Dzwonkowski, J. Gliniecka, op. cit., s. 90.

⁵⁰ W. Miemiec, *Dochody jednostek samorządu...*, s. 95.

⁵¹ E. Feret, *Formy organizacyjno-prawne finansowania samorządowych zadań publicznych*, Rzeszów 2013, s. 84–85.

⁵² Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 198 z późn. zm., zwana dalej u.d.j.s.t.

strukturę dochodów samorządu terytorialnego, wymieniając obok dochodów własnych, subwencję ogólną oraz dotacje celowe z budżetu państwa⁵³. W art. 3 ust. 3 u.d.j.s.t. ustawodawca wskazał ponadto dochody fakultatywne j.s.t., którymi mogą być: środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz inne środki określone w odrębnych przepisach.

W zakresie podziału dochodów j.s.t. w doktrynie wyrażono pogląd, zgodnie z którym można podzielić dochody j.s.t. na zwyczajne i nadzwyczajne na podstawie kryterium ich stałego lub okresowego występowania w budżetach j.s.t.⁵⁴. Według powyższych kryteriów dochody własne gmin zaliczamy do dochodów zwyczajnych, natomiast pozostałe dochody można zakwalifikować jako dochody nadzwyczajne⁵⁵.

Ustawodawca wskazuje, że do dochodów własnych jednostek samorządu – terytorialnego – w rozumieniu ustawy – należą również udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych (art. 3 ust. 2 u.d.j.s.t.). Pomimo ustawowego zaliczenia udziałów we wpływach z ww. podatków do dochodów własnych j.s.t. w literaturze przedmiotu podkreśla się istotną odrębność tego źródła dochodu. Słusznie podkreślony został w literaturze fakt, że udziały te nie wykazują konstytutywnych cech dochodów własnych. Są to bowiem dochody, na których wydajność fiskalną samorząd terytorialny ma niewielki wpływ⁵⁶.

W kwestii szczegółowej regulacji źródeł dochodów gminy przepisy art. 216 ust. 1 u.f.p. odsyłają do ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, gdzie ustawodawca w art. 4 ust. 1 pkt 1 i 2 u.f.p. wyszczególnia źródła dochodów własnych gminy o charakterze daninowym i należą do nich:

- 1) wpływy z podatków:
 - a) od nieruchomości,
 - b) rolnego,
 - c) leśnego,
 - d) od środków transportowych,
 - e) dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej,

⁵³ W. Miemiec, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego – podstawowe założenia*, [w:] W. Miemiec i B. Cybulski (red.), *Samorządowy poradnik budżetowy na 2004 rok*, Warszawa 2004, s. 22.

⁵⁴ Z. Ofiarski, *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] W. Miemiec i B. Cybulski (red.), op. cit., s. 61.

⁵⁵ Ibidem.

⁵⁶ W. Miemiec, *Transfery środków pieniężnych pomiędzy budżetem państwa a budżetami jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty finansowoprawne*, „Finanse Komunalne” 2010, 1–2, s. 71.

- f) od spadków i darowizn,
- g) od czynności cywilnoprawnych;
- 2) wpływy z opłat:
 - a) skarbowej,
 - b) targowej,
 - c) miejskowej, uzdrowiskowej i od posiadania psów,
 - d) reklamowej,
 - e) eksploatacyjnej – w części określonej w ustawie z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze⁵⁷,
 - f) innych stanowiących dochody gminy, uiszczanych na podstawie odrębnych przepisów.

Przyjmuje się, że najbardziej stabilnym elementem budżetu j.s.t., pozwalającym na uniezależnienie się finansowe od czynników zewnętrznych są dochody własne, w tym podatki i opłaty⁵⁸. Najważniejsze miejsce w rzędzie źródeł dochodów własnych gminy zajmują wpływy z podatków i opłat lokalnych określonych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych⁵⁹.

W literaturze przedmiotu pojawia się pojęcie lokalnych danin publicznych. Wyodrębnienie instytucji lokalnych danin publicznych z całokształtu dochodów publicznych oparte jest na odrębnej podmiotowości samorządu terytorialnego⁶⁰. O „lokalności” tych świadczeń decydują jedynie względy formalne, tzn. uregulowane są one w ustawie o takiej właśnie nazwie⁶¹.

W zasadzie nie ma żadnych problemów z pojmowaniem podatku. Powszechnie przyjmuje się, że podatek jest określonym ustawowo świadczeniem pieniężnym, przymusowym, bezzwrotnym, nieodpłatnym, ponoszonym na rzecz związków publicznych. Jest to klasyczna, sformułowana w doktrynie definicja podatku⁶². W literaturze przedmiotu wyrażono jednak pogląd, zgodnie z którym można mówić o ogólnej odpłatności podatku, gdyż z całości wpływów podatkowych

⁵⁷ Tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r., poz. 196, 1272 i 1505.

⁵⁸ J. Glumińska-Pawlic, *Podatkowe źródła dochodów gmin – wymiar, pobór, egzekucja. Wybrane problemy*, [w:] J. Czempas (red.), *Działalność jednostek samorządu terytorialnego. Wybrane zagadnienia prawne i ekonomiczne*, Katowice 2006, s. 9.

⁵⁹ Zob. A. Szewc, *Gminna gospodarka finansowa*, [w:] A. Szewc, G. Jyż, Z. Pławecki, *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 686.

⁶⁰ H. Sochacka-Krysiak, *Lokalne daniny publiczne jako źródło dochodów własnych samorządu terytorialnego – doświadczenia i perspektywy*, [w:] S. Kańduła (red.), *Współczesne problemy finansów i gospodarki jednostek samorządu terytorialnego*, Poznań 2008, s. 11.

⁶¹ L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 29.

⁶² L. Etel, *Pojęcie podatku*, [w:] idem (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 22.

finansowane są istotne dla obywateli przedsięwzięcia (np. drogi publiczne, szkoły wyższe). Natomiast nieodpłatność indywidualna – polegająca na tym, że za konkretne świadczenie podatkowe danego podatnika, przekazana jest konkretna usługa publiczna na jego rzecz – w stosunku prawnopodatkowym nie występuje⁶³.

Jednakże ustawodawca w art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁶⁴ wskazuje, że podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Oдноśnie znaczenia podatków i ich roli, zarówno w zakresie zasilania budżetów państwa, jak i j.s.t. należy mieć na względzie, że podatki stanowią główne źródło dochodów państwa⁶⁵. W zakresie podatkowych dochodów samorządu terytorialnego wskazać należy, że odrębne dla każdej kategorii j.s.t. uregulowanie źródeł dochodów oraz różny ich zakres, wskazują na nierównomierne wyposażenie tych jednostek w źródła dochodów oraz różny ich zakres samodzielności finansowej⁶⁶.

W art. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁶⁷ ustawodawca zawarł katalog podatków i opłat, do których należą: podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, opłata targowa, opłata miejscowa, opłata uzdrowska, opłata reklamowa oraz opłata od posiadania psów. W doktrynie przyjęto jednak, że ustawodawca wyszczególnił także te, które nie mają charakteru podatków i opłat lokalnych. Jak podkreślono w literaturze, wbrew określeniom zawartym w art. 1 u.p.o.l., opłata targowa, pomimo że ma określenie wskazujące na opłatę jako daninę, nie wykazuje cech opłaty, lecz podatku⁶⁸.

Szczególny charakter podatku od spadku i darowizn unormowany w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁶⁹, w konstrukcji przyjętej w Polsce polega na specyficznej jego charakterystyce. Jakkolwiek zaliczany jest do podatków majątkowych, jego korzenie sięgają konstrukcji opłat związanych z obrotem majątkowym. Jednocześnie wykorzystywane instytucje związane z jego konstrukcją odwołują się do opodatkowania dochodu⁷⁰.

⁶³ A. Borodo, *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2014, s. 131.

⁶⁴ Tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r., poz. 201 z późn. zm., zwana dalej o.p.

⁶⁵ W. Wyrzykowski, *Polski system podatków i opłat w zarysie*, Gdańsk 2004, s. 10.

⁶⁶ Z. Ofiarski, *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] W. Miemieć (red.), *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, Wrocław 2006, s. 45.

⁶⁷ Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 716, zwanej dalej u.p.o.l.

⁶⁸ P. Borsowski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 12.

⁶⁹ Tekst jedn.: Dz.U. 2016, poz. 205.

⁷⁰ J. Wierzbicki, A. Werner, *Opodatkowanie spadków i darowizn w Polsce współczesnej*, [w:] A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Daniny publiczne. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010, s. 193.

Na system opodatkowania nieruchomości składają się trzy podatki, których przedmiotem jest władanie szeroko rozumianymi gruntami⁷¹. Są to: podatek rolny⁷², podatek leśny⁷³ oraz podatek od nieruchomości (uregulowany w u.p.o.l.).

Pomimo że gminy zostały wyposażone w znaczącą ilość podatkowych źródeł dochodów, to jednak wpływy z tych źródeł nie kształtują się na takim samym poziomie. Najgorsza pod względem możliwości uzyskania dochodów podatkowych jest sytuacja gmin typowo rolniczych. Tam w zasadzie nie ma wpływów z głównego źródła dochodów podatkowych – podatku od nieruchomości. Nie ma bowiem gruntów, budynków i budowli podlegających opodatkowaniu tym podatkiem⁷⁴.

Przechodząc do pojęcia opłat publicznych, wskazać należy, iż opłaty publiczne są tradycyjnie wykorzystywanym instrumentem realizacji polityki daninowej⁷⁵. Opłata i podatek posiadają nie tylko wspólną genezę, ale także zbliżony tryb płatności i elementy struktury prawnej. Oczywiście nie oznacza to pełnej tożsamości obu danin publicznych. Obok wielu podobieństw wykazują bowiem również daleko idące różnice⁷⁶. Zasadnicza różnica polega na tym, że opłata, w przeciwieństwie do podatku, rodzi roszczenie do określonego świadczenia na rzecz podatnika⁷⁷. W odróżnieniu od podatku opłata jest świadczeniem odpłatnym. Podatek jako danina nieodpłatna nie wiąże się z żadnym bezpośrednim świadczeniem wzajemnym na rzecz podatnika. Opłata natomiast pobierana jest za wyraźnie wskazane usługi i czynności organów państwowych lub samorządowych, dokonywana w interesie konkretnego podmiotu⁷⁸. Przy stosowaniu opłat publicznych wykorzystana jest zasada ekwiwalentności, zgodnie z którą wysokość opłaty ma odpowiadać kosztom świadczonych usług⁷⁹. Jednakże brak jest w doktrynie prawa finansowego zgodności, czy wartość owego świadczenia wzajemnego musi mieć charakter ekwiwalentny w stosunku do uiszczonej opłaty. Przyjąć należy, że opłata

⁷¹ A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2011, s. 465.

⁷² Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 617).

⁷³ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 374).

⁷⁴ L. Etel, M. Popławski, *Podatki lokalne*, [w:] C. Kosikowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse samorządowe. 580 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji, umów*, Warszawa 2012, s. 256.

⁷⁵ J. Gliniecka, *Aspekty funkcjonalne opłat w polskim systemie danin publicznych – stan obecny i perspektywy (tezy wystąpienia)*, „Finanse Komunalne” 2010, 1–2, s. 45.

⁷⁶ P. Smoleń, *Opłaty*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2014, s. 299.

⁷⁷ W. Ziółkowska, op. cit., s. 151–152.

⁷⁸ P. Smoleń, op. cit., s. 299.

⁷⁹ A. Borodo, op. cit., s. 132.

jest świadczeniem nieekwiwalentnym, co oznacza, że świadczenie wzajemne nie musi stanowić równowartości uiszczanej opłaty⁸⁰.

Stanowi zatem swoistą zapłatę za uzyskanie zindywidualizowanego świadczenia wzajemnego⁸¹. Opłata jest przymusową płatnością, która ma charakter świadczenia odpłatnego. W przypadku wniesienia opłaty przez zobowiązanego do tego podmiot, organ publiczny świadczy określoną przepisami prawnymi usługę lub podejmuje odpowiednią czynność⁸².

Rozwiązania systemowe nie zawsze odpowiadają teoretycznemu wzorcowi opłaty. Można zaobserwować, że w praktyce – jeśli chodzi o relacje pomiędzy wartością opłaty a wartością świadczenia wzajemnego – mamy do czynienia z trzema sytuacjami. Po pierwsze świadczenie wzajemne może odpowiadać swą wartością uiszczanej opłacie. Może być nawet wyższe od wartości opłaty. W takich sytuacjach charakter świadczenia pieniężnego jako opłaty nie budzi wątpliwości⁸³. W doktrynie przyjmuje się, iż opłata w swej klasycznej postaci odznacza się pełną ekwiwalentnością, co oznacza, że wartość świadczenia administracyjnego opowiada wysokości pobranej opłaty⁸⁴.

Po drugie świadczenie wzajemne może mieć wartość mniejszą niż świadczenie pieniężne. W takiej sytuacji mamy co prawda do czynienia z odpłatnością, ale brak jest pełnej ekwiwalentności świadczenia wzajemnego. Świadczenie pieniężne, nazywane w przepisach prawa opłatą, ma wówczas – z punktu widzenia jego istotnych cech – dwójaki charakter. W części, w jakiej spotyka się z odpłatnością (tj. odpowiadającej wartości świadczenia wzajemnego) jest opłatą; w pozostałej części (tj. tej, która przekracza wartość świadczenia wzajemnego) – jest w istocie nieodpłatne, a więc ma cechę podatku. O opłatach tego rodzaju można mówić, że zawierają – z ekonomicznego punktu widzenia – element fiskalny (podatkowy)⁸⁵. Trzecia sytuacja występuje wówczas, gdy z wniesieniem opłaty nie będzie wiązało się żadne świadczenie ze strony państwa lub samorządu terytorialnego. Taka opłata będzie w istocie rzeczą podatkiem⁸⁶. W doktrynie wyrażono pogląd, że stosowanie takiej nieadekwatnej nazwy (opłata) do świadczenia będącego w rzeczywistości podatkiem może mieć miejsce z różnych przyczyn, takich jak tradycja nazewnictwa istniejąca w odniesieniu do niektórych danin publicznych, względy

⁸⁰ H. Dzwonkowski, J. Gliniecka, op. cit., s. 92.

⁸¹ P. Smoleń, op. cit., s. 299–300.

⁸² A. Borodo, op. cit., s. 132.

⁸³ B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 38.

⁸⁴ P. Smoleń, op. cit., s. 300.

⁸⁵ B. Brzeziński, op. cit., s. 38.

⁸⁶ L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 96.

techniczno-legislacyjne, a niekiedy chęć zatarcia wrażenia, że w państwie obowiązuje nadmierna liczba podatków⁸⁷.

Z powyższego katalogu opłat występujących w polskim systemie prawnym w zakresie relacji pomiędzy wartością świadczenia a wartością opłaty wynika, że równolegle występują opłaty jako świadczenia odpłatne, jak i częściowo tylko odpłatne bądź wręcz nieodpłatne⁸⁸.

Cechy konstytutywne opłaty publicznej są cechami normatywnymi. Z treści stosunku prawnoopłatowego wynika powstanie obowiązku podmiotu do uiszczenia opłaty, wówczas gdy został on objęty zakresem przedmiotowym danej opłaty, w wysokości określonej przepisami prawnymi, w czasie i w sposób ustalony tymi przepisami⁸⁹. Stosunek prawnoopłatowy wykazuje podobieństwo do stosunku administracyjnego, a więc jest stosunkiem opartym o zasadę braku równorzędności stron. Podmiotami tego stosunku są: podmiot czynny, tj. samorząd terytorialny reprezentowany przez odpowiedni organ finansowy oraz podmiot bierny, tj. taki, na który – w związku z określoną czynnością lub usługą organów samorządowych – nałożony został obowiązek wniesienia opłaty⁹⁰.

W doktrynie istnieje wiele klasyfikacji opłat. Opłata może być związana z czynnościami urzędowymi organów administracji (opłata administracyjna) lub też z korzystaniem z urządzeń utrzymywanych w interesie publicznym (opłata użytkowa)⁹¹. Systematyka opłat samorządowych oparta na kryterium przedmiotowym nawiązuje do wiodopredmiotowej działalności samorządowych organów publicznowładczych⁹².

W zakresie opłaty od posiadania psa podniesiony został w doktrynie słuszny pogląd dotyczący właściwego egzekwowania tej opłaty, która powinna być skutecznie ściągana w równym stopniu z innymi opłatami, bowiem złą praktyką jest nakładanie opłat na mieszkańców bez zabezpieczenia możliwości właściwego ich ściągania, ponieważ w oczach mieszkańców jednostki samorządu terytorialnego powstaje przeświadczenie o braku konieczności uiszczenia nałożonych ciężarów⁹³.

⁸⁷ B. Brzeziński, op. cit., s. 39.

⁸⁸ C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce (przyczyny, metodologia, kierunki i propozycje)*, Białystok 2011, s. 312.

⁸⁹ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007, s. 28.

⁹⁰ H. Dzwonkowski, J. Gliniecka, *Opłaty*, [w:] *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 5.

⁹¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 635.

⁹² J. Gliniecka, *Opłaty*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 5.

⁹³ M. Szyrski, *Jakość życia mieszkańca gminy – badanie zabezpieczeń normatywnych*, [w:] E. Jasiuk (red.), *Jakość działania administracji publicznej, a jakość życia społeczeństwa, wybrane aspekty prawne i społeczne*, Radom 2012, s. 152.

Dlatego też w dobrym kierunku poszły zmiany dotyczące opłaty od posiadania psów, która została przekształcona w fakultatywną opłatę. Danina ta, mimo swej prostej konstrukcji, wywoływała dość dużo emocji. Często bowiem okazywało się, iż wpływy z opłaty były niewspółmiernie niskie w stosunku do kosztów poboru, a mimo to gmina musiała świadczenie to realizować⁹⁴.

Kolejnym źródłem dochodów gminnych są wpływy z udziałów podatkowych. System udziałów podatkowych polega na tym, że j.s.t. mają ustalone procentowo udziały we wpływach, które pochodzą z danego podatku⁹⁵. Początkowo w Polsce mechanizm wyrównawczy przewidziany był dla jednostek samorządu, których dochody podatkowe w przeliczeniu na jednego mieszkańca były niższe od granicznego dochodu podatkowego na jednego mieszkańca w kraju, ustalone odrębnie dla poszczególnych szczebli samorządu⁹⁶.

Procentowy udział państwa, gmin i innych wspólnot terytorialnych we wpływach podatkowych może być skonstruowany w dwojaki sposób. Po pierwsze może to być udział we wpływach podatkowych inkasowanych wyłącznie na terenie danej gminy (lub innej terytorialnej wspólnoty, np.: na terenie województwa) inna metoda to procentowy udział ogółu gmin i innych wspólnot we wpływach ogólnokrajowych pochodzących z poboru danego podatku w całym kraju⁹⁷. Postulowane zmiany w tym zakresie miałyby na celu uniezależnienie w większym stopniu dochodów gmin z tytułu udziałów w podatkach dochodowych od prowadzonej przez państwo polityki finansowej, przekładając się na określoną w ustawach podatkowych konstrukcję podatku oraz politykę w zakresie indywidualnych decyzji co do ulg, zwolnień i umorzeń podatkowych prowadzona przez państwowy aparat skarbowy⁹⁸. Uznaje się jednak, że dochody z udziałów we wpływach z podatków dochodowych są dobrym źródłem do motywowania jednostek samorządu terytorialnego do działania na rzecz stworzenia sprzyjających warunków do prowadzenia działalności gospodarczej oraz bogacenia się. Wiązą także mocno sytuację finansową tych jednostek z koniunkturą gospodarczą⁹⁹. Nie ulega jednak

⁹⁴ L. Etel, *Co trzeba zmienić w podatkach i opłatach lokalnych?*, [w:] A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol (red.), *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga Jubileuszowa dedykowana profesor Wandzie Wójtowicz*, Lublin 2011, s. 96.

⁹⁵ A. Borodo, op. cit., s. 181.

⁹⁶ W. Miemiec, *Wstrzymanie decentralizacji finansów samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2001, 5, s. 8.

⁹⁷ A. Borodo, op. cit., s. 181.

⁹⁸ E. Chojna-Duch, E. Kornberger-Sokołowska, *Dochody gmin z podatków i opłat*, Warszawa 1998, s. 38.

⁹⁹ A. Gorgol, *Kontrowersyjne aspekty dochodów jednostek samorządu terytorialnego z udziałów we wpływach z podatków dochodowych*, [w:] E. Chojna-Duch (red.), *Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach Unii Europejskiej*, Warszawa 2006, s. 380.

wątpliwości, iż udział gmin we wpływach z podatków dochodowych jest niższy niż wymagałyby potrzeby tego samorządu¹⁰⁰.

Wnioski

Reasumując powyższe rozważania, wskazać należy, iż samorząd gminy realizuje – na własną odpowiedzialność i we własnym imieniu – zadania publiczne, których zakres wyznaczony jest przez obowiązujące przepisy konstytucyjne i ustawowe. Natomiast władze samorządowe mają pełną swobodę co do sposobów realizacji zadań, co związane jest z ideą samorządności, która zakłada, że sposób realizacji tych zadań pozwoli lepiej dostosować działalność władz samorządowych do potrzeb, tworzy warunki do poszukiwania najlepszych ścieżek realizacji tych zadań.

W wykonywaniu przez samorząd lokalny zadań publicznych własnych i zleconych jednym z najważniejszych mechanizmów jego funkcjonowania są środki służące finansowaniu tej działalności. Społeczności lokalne, w ramach narodowej polityki gospodarczej, mają prawo do posiadania własnych wystarczających zasobów finansowych, którymi mogą swobodnie dysponować w ramach wykonywania swych uprawnień.

Oczekuje się zatem, aby ustawodawca gwarantował odpowiednią do zadań ilość środków finansowych, możliwość swobodnego nimi dysponowania, a przede wszystkim powinien zabezpieczać stabilność dochodów. Do dochodów obligato-

¹⁰⁰ W literaturze przedmiotu podnoszone są rozwiązania zamienne do udziału we wpływach j.s.t. z podatków dochodowych, do takich należą – instytucja dodatku do podatku państwowego czy też tzw. „PIT komunalny”. Pierwsza z nich polega na przyznaniu j.s.t. prawa do pobierania dochodów w wyniku powiększenia o określoną kwotę (dodatek) kwoty podatku stanowiącego dochód budżetu państwa. Możliwość stanowienia dodatków określona jest przez państwo, jednak to j.s.t. decydują o wprowadzeniu. Jako zaletę instytucji dodatku do podatku wskazuje się w literaturze większą samodzielność j.s.t. wyrażająca się w możliwości decydowania o wysokości stawek podatkowych dodatku, ponadto nie ma potrzeby tworzenia wówczas nowych podatków, co tym samym nie zwiększa kosztów poboru podatków, do zalet zalicza się również to, iż system podatkowy państwa nie konkuruje z systemem dochodów j.s.t., państwo nadal posiada wyłączność w sferze nakładanie podatków, natomiast j.s.t. zostają uprawnione do dochodów z efektywnych źródeł. Natomiast do wad należy wzrost obciążeń podatkowych obywateli, a także możliwość powstania dysproporcji w obciążeniach podatkowych pomiędzy poszczególnymi j.s.t. na terenie kraju. Natomiast w ostatnim czasie podejmowano dyskusje na temat zastąpienia udziałów we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych PIT-em komunalnym, która to instytucja miałaby być sposobem podziału dochodów publicznoprawnych płynących z jednego źródła pomiędzy budżet państwa a budżety j.s.t., które miałyby tytuł prawny do danego źródła dochodów, a nie jedynie – jak obecnie – do określonych wpływów w źródle tych dochodów (szerzej na temat dodatku do podatku oraz PIT-u komunalnego: P. Pest, *Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych*, Warszawa 2016, s. 20 i nast. oraz przywołana tam bogata literatura).

ryjnych samorządu gminy należą dochody własne, subwencja ogólna oraz dotacje celowe z budżetu państwa, natomiast dochodami fakultatywnymi gmin mogą być środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz inne środki określone w odrębnych przepisach.

Jednak najbardziej stabilnym elementem budżetu gmin, pozwalającym na uniezależnienie się finansowe od czynników zewnętrznych, są dochody własne. Do dochodów własnych, na których wydajność fiskalną samorząd gminy ma duży wpływ, należą wpływy z podatków i opłat lokalnych. Natomiast samorząd gminy posiada niewielki wpływ na wydajność fiskalną udziałów we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych, pomimo że ustawodawca zaliczył również te daniny do dochodów własnych gmin.

Bibliografia

- Berezowska E., *Decentralizacja systemu finansów publicznych w Polsce – dokonania i potrzeby*, „Finanse Komunalne” 2010, 1–2.
- Bień-Kacała A., *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005.
- Boć J. (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, Wrocław 1998.
- Borodo A., *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2014.
- Borszowski P., *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008.
- Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012.
- Chojna-Duch E., Kornberger-Sokołowska E., *Dochody gmin z podatków i opłat*, Warszawa 1998.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Dobaczewska A., *O elastycznych formach finansowania zadań publicznych w XXI w.*, [w:] A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010.
- Drwiłło A. (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2011.
- Dzwonkowski H., *Pojęcie daniny publicznej*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.
- Dzwonkowski H., Gliniecka J., *Opłaty*, [w:] *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Dzwonkowski H., Gliniecka J. (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013.
- Etel L., *Co trzeba zmienić w podatkach i opłatach lokalnych?*, [w:] A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol (red.), *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga Jubileuszowa dedykowana profesor Wandzie Wójtowicz*, Lublin 2011.

- Etel L., *Pojęcie podatku*, [w:] L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
- Etel L., Dowgier R., *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Białystok 2013.
- Etel L., Popławski M., *Podatki lokalne*, [w:] C. Kosikowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse samorządowe. 580 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji, umów*, Warszawa 2012.
- Etel L., Presnarowicz S., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2005.
- Feret E., *Formy organizacyjno-prawne finansowania samorządowych zadań publicznych*, Rzeszów 2013.
- Fundowicz S., *Decentralizacja administracji publicznej w Polsce*, Lublin 2005.
- Gliniecka J., *Opłaty*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.
- Gliniecka J., *Aspekty funkcjonalne opłat w polskim systemie danin publicznych – stan obecny i perspektywy (tezy wystąpienia)*, „Finanse Komunalne” 2010, 1–2.
- Gliniecka J., *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007.
- Glumińska-Pawlic J., *Podatkowe źródła dochodów gmin – wymiar, pobór, egzekucja. Wybrane problemy*, [w:] J. Czempas (red.), *Działalność jednostek samorządu terytorialnego. Wybrane zagadnienia prawne i ekonomiczne*, Katowice 2006.
- Glumińska-Pawlic J., *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce: studium finansowoprawne*, Katowice 2003.
- Gorgol A., *Kontrowersyjne aspekty dochodów jednostek samorządu terytorialnego z udziałów we wpływach z podatków dochodowych*, [w:] E. Chojna-Duch (red.), *Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach Unii Europejskiej*, Warszawa 2006.
- Haczkowska M. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2014.
- Hajdys D., *Rola jednostek samorządu terytorialnego w łagodzeniu skutków globalnego kryzysu w Polsce*, [w:] L. Patrzalek (red.), *Gospodarka finansowa jednostki samorządu terytorialnego*, Poznań 2010.
- Hanusz A. (red.), *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015.
- Kosikowski C., *Naprawa finansów publicznych w Polsce (przyczyny, metodologia, kierunki i propozycje)*, Białystok 2011.
- Kosikowski C., *Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2008.
- Kosikowski C., Salachna J.M. (red.), *Finanse samorządowe. 580 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji, umów*, Warszawa 2012.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Leoński Z., *Samorząd terytorialny w RP*, Warszawa 2006.
- Małecki J., *Refleksje o etosie prawa finansowego*, [w:] A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014.
- Mastalski R., *Konstytucyjne podstawy prawa podatkowego*, [w:] M. Wyrzykowski (red.), *Konstytucyjne podstawy systemu prawa*, Warszawa 2001.

- Miemiec M., *Zadania samorządu terytorialnego*, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013.
- Miemiec W., *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013.
- Miemiec W., *Transfery środków pieniężnych pomiędzy budżetem państwa a budżetami jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty finansowoprawne*, „Finanse Komunalne” 2010, 1–2.
- Miemiec W., *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publiczno-prawnych*, Wrocław 2005.
- Miemiec W., *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego – podstawowe założenia*, [w:] W. Miemiec i B. Cybulski (red.), *Samorządowy poradnik budżetowy na 2004 rok*, Warszawa 2004.
- Miemiec W., *Wstrzymanie decentralizacji finansów samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2001, 5.
- Miemiec W., *Europejska Karta Samorządu Terytorialnego jako zespół gwarancji zabezpieczających samodzielność finansową gmin – wybrane zagadnienia teoretycznoprawne*, „Samorząd Terytorialny” 1997, 10.
- Miemiec W., Miemiec M., *Konstytucyjne gwarancje samodzielności samorządu terytorialnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, No 2018, „Przegląd Prawa i Administracji”, XXXVIII, Wrocław 1997.
- Miemiec W., Miemiec M., *Podmiotowość publicznoprawna gminy*, „Samorząd Terytorialny” 1991, 11–12.
- Miszczuk M., *Zadania jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] A. Miszczuk, M. Miszczuk, K. Żuk, *Gospodarka samorządu terytorialnego*, Warszawa 2007.
- Niezgoda A., *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, Warszawa 2012.
- Ofiarski Z., *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] W. Miemiec (red.), *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, Wrocław 2006.
- Ofiarski Z., *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] W. Miemiec i B. Cybulski (red.), *Samorządowy poradnik budżetowy na 2004 rok*, Warszawa 2004.
- Owsiak K., *O potrzebie innego spojrzenia na bezpieczeństwo finansów samorządowych*, [w:] S. Kańduła (red.), *Współczesne problemy finansów i gospodarki jednostek samorządu terytorialnego*, Poznań 2008.
- Pest P., *Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych*, Warszawa 2016.
- Ruśkowski E., *Podstawy prawne gospodarki budżetowej samorządu terytorialnego z uwzględnieniem członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008.
- Skrzydło W., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Smoleń P., *Oplaty*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2014.

- Sochacka-Krysiak H., *Lokalne daniny publiczne jako źródło dochodów własnych samorządu terytorialnego – doświadczenia i perspektywy*, [w:] S. Kańduła (red.), *Współczesne problemy finansów i gospodarki jednostek samorządu terytorialnego*, Poznań 2008.
- Szewc A., *Gminna gospodarka finansowa*, [w:] A. Szewc, G. Jyż, Z. Pławewski, *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Szewczuk A., *Administracja samorządowa wobec współczesnych wyzwań*, [w:] Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Szczecinie 1995–2010. *Księga Jubileuszowa*, Szczecin 2010.
- Szewczuk A., *Filozofia zarządzania rozwojem lokalnym i regionalnym. Metody, narzędzia i procesy*, [w:] B. Filipiak, M. Kogut, A. Szewczuk, M. Ziolo, *Rozwój lokalny i regionalny. Uwarunkowania, finanse, procedury*, Szczecin 2005.
- Szyrski M., *Jakość życia mieszkańca gminy – badanie zabezpieczeń normatywnych*, [w:] E. Jasiuk (red.), *Jakość działania administracji publicznej, a jakość życia społeczeństwa, wybrane aspekty prawne i społeczne*, Radom 2012.
- Wankiewicz B., *Zasoby finansowe a rozwój samorządności lokalnej. Obszary rozwoju – rozwiązania modelowe*, Warszawa 2009.
- Wierzbicki J., Werner A., *Opodatkowanie spadków i darowizn w Polsce współczesnej*, [w:] A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Daniny publiczne. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010.
- Wójtowicz W. (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2014.
- Wyrzykowski W., *Polski system podatków i opłat w zarysie*, Gdańsk 2004.
- Zieliński E., *Administracja rządowa i samorządowa w Polsce*, Warszawa 2013.
- Ziółkowska W., *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2005.