



Uniwersytet
Wrocławski

RAFAŁ KOWALCZYK

FINANSOWO-PRAWNE

INSTRUMENTY

KSZTAŁTOWANIA

NIEPODATKOWYCH

DOCHODÓW WŁASNYCH

GMIN O CHARAKTERZE

PUBLICZNOPRAWNYM

Wrocław 2019

**Finansowo-prawne instrumenty
kształtowania niepodatkowych
dochodów własnych gmin
o charakterze publicznoprawnym**

Rafał Kowalczyk
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytet Wrocławski

**Finansowo-prawne instrumenty
kształtowania niepodatkowych
dochodów własnych gmin
o charakterze publicznoprawnym**

Wrocław 2019

Kolegium Redakcyjne

prof. dr hab. Leonard Górnicki – przewodniczący

dr Julian Jezioro – zastępca przewodniczącego

mgr Aleksandra Dorywała – sekretarz

mgr Ewa Galyga-Michowska – członek

mgr Bożena Górna – członek

mgr Tadeusz Juchniewicz – członek

Recenzent: *prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski, Uniwersytet Szczeciński*

© Copyright by Rafał Kowalczyk

Korekta: *Magdalena Wojcieszak*

Projekt i wykonanie okładki: *Andrzej Malenda*

Skład i opracowanie techniczne: *Aleksandra Kumaszką, eBooki.com.pl*

Druk: *Drukarnia Beta-druk, www.betadruk.pl*

Wydawca

E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego

ISBN 978-83-66066-40-3 (druk)

ISBN 978-83-66066-41-0 (online)

Kasi, Oli i Kacprowi dedykuję

Spis treści

Wykaz skrótów	11
Wstęp.....	13
Rozdział 1. Klasyfikacje dochodów jednostek samorządu terytorialnego	17
1.1. Etapy i kierunki kształtowania się regulacji prawnych dochodów jednostek samorządu terytorialnego	17
1.2. Obowiązujące regulacje prawne z zakresu dochodów jednostek samorządu terytorialnego	22
1.3. Doktrynalne klasyfikacje dochodów jednostek samorządu terytorialnego	41
Rozdział 2. Dochody własne jednostek samorządu terytorialnego jako kategoria prawna	51
2.1. Dochody własne w ujęciu prawa ustrojowego.....	51
2.2. Dochody własne w ujęciu finansowo-prawnym	59
2.3. Kategoria dochodów własnych w innych gałęziach prawa	61
2.4. Podział dochodów własnych ze względu na rodzaj stosunków prawnych	62
2.4.1. Dochody publicznoprawne	65
2.4.2. Dochody prywatnoprawne.....	68
2.4.3. Dochody o charakterze mieszanym	69
Rozdział 3. Instrumenty władztwa dochodowego jednostek samorządu terytorialnego.	71
3.1. Władztwo dochodowe jednostek samorządu terytorialnego.....	73
3.2. Instrumenty o charakterze materialnoprawnym.....	78
3.2.1. Kreowanie dochodów publicznych.....	78
3.2.2. Kształtowanie konstrukcji normatywnej dochodów.....	79
3.3. Instrumenty o charakterze proceduralnym.....	83
3.3.1. Pojęcie instrumentów o charakterze proceduralnym	83
3.3.2. Rodzaje procedur wykorzystywanych w realizacji w dochodów własnych	85
Rozdział 4. Rodzaje publicznoprawnych dochodów własnych	97
4.1. Systematyka daninowych dochodów własnych.....	97
4.2. Dochody z publicznej działalności gospodarczej	105
4.3. Dochody publicznoprawne z własności publicznej	107
4.4. Dochody publicznoprawne o charakterze sankcyjnym.....	108
4.5. Dochody publicznoprawne uzyskiwane w związku z realizacją zadań państwa ..	109
Rozdział 5. Opłaty publiczne	111
5.1. Pojęcie opłat publicznych	112
5.2. Cechy prawne opłat publicznych	117
5.3. Świadczenie jako cecha rodzajowa opłaty publicznej	122
5.4. Inne klasyfikacje opłat	133

5.5. Materialnoprawne instrumenty kształtowania opłat publicznych.....	135
5.6. Proceduralne instrumenty kształtowania opłat publicznych.....	173
Rozdział 6. Dopłaty.....	203
6.1. Dopłaty jako odrębny rodzaj daniny publicznoprawnej.....	203
6.2. Cechy prawne dopłat.....	207
6.3. Materialnoprawne instrumenty kształtowania dopłat.....	214
6.4. Proceduralne instrumenty kształtowania dopłat.....	223
Rozdział 7. Dochody z majątku gminy posiadające charakter publicznoprawny.....	241
7.1. Opłaty za użytkowanie wieczyste.....	243
7.2. Opłaty za trwałą zarząd nieruchomością.....	250
Rozdział 8. Pozostałe dochody niepodatkowe o charakterze publicznym.....	261
8.1. Wpłaty od jednostek organizacyjnych.....	261
8.2. Udziały w dochodach państwowych realizowanych przez j.s.t.....	269
8.3. Dochody o charakterze sankcyjnym.....	271
Rozdział 9. Budżetowe ujęcie dochodów niepodatkowych.....	283
9.1. Budżetowa kwalifikacja niepodatkowych dochodów własnych o charakterze publicznym.....	283
9.2. Swoboda korzystania z niepodatkowych dochodów własnych w budżecie gminy.....	287
9.3. Klasyfikacja budżetowa niepodatkowych dochodów własnych w budżecie gminy.....	291
Zakończenie.....	293
Wykaz literatury.....	299
Wykaz orzeczeń.....	313
Wykaz aktów prawnych.....	325
Pozostałe materiały i strony internetowe.....	327
Spis schematów.....	329

Wykaz skrótów

Akty prawne

- u.c.p.g. – ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1454
- u.d.j.s.t. – ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1530
- u.d.p. – ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2068
- u.f.p. – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. z 2017 r. poz. 2077
- u.g.k. – ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 827
- u.g.n. – ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, t.j. z 2018 r. poz. 2204
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1509
- u.p.e.a. – ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1314
- u.p.s. – ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1508
- u.p.z.p. – ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1945
- u.r.i.o. – ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 561
- u.s.g. – ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 994
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2096
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1025
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 800

EKST – Europejska Karta Samorządu Terytorialnego sporządzona w Strasburgu w dniu 15 października 1985 r., nazwę zmieniono w dniu 22 sierpnia 2006 r. na Europejską Kartę Samorządu Lokalnego (EKSL), Dz. U. z 2006 r. Nr 154 poz. 1107

Inne

Dz.U. – Dziennik Ustaw
j.s.t. – jednostki samorządu terytorialnego
NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
t.j. – tekst jednolity

Wstęp

Dochody niepodatkowe zasilające budżet gminy, zaliczane do grupy dochodów własnych i charakteryzujące się cechami publicznoprawnymi, nie doczekały się kompleksowego opracowania naukowego. Zazwyczaj badaniom poddawane są poszczególne kategorie tych dochodów, począwszy od opłat publicznych, przez dochody pochodzące od jednostek organizacyjnych, aż po pozostałe dochody o charakterze publicznym. Jednakże brak jest w dorobku nauki prawa finansowego opracowania, gdzie spróbowano by ująć wszystkie te dochody w schemat systemu prawnego, którego elementem byłyby instrumenty prawne przysługujące organom gmin. Nie przesądzając o tym, czy wymienione (a właściwie opisane cechami charakterystycznymi) na wstępie dochody tworzą czy też mogą tworzyć spójny system, warto poddać je kompleksowej analizie zarówno pod kątem konstrukcji normatywnej, jak i miejsca w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego, ale też przede wszystkim warto podjąć próbę oceny, jaką rolę i jaki zakres uprawnień przekazano organom gmin w kształtowaniu konstrukcji tych dochodów.

Niemniej istotne wydaje się ustalenie, jaką funkcję pełnią te dochody, już na wstępie zakładając, iż nie jest to jedynie funkcja fiskalna, choć jak w przypadku wszystkich dochodów o charakterze publicznym funkcja fiskalna dominuje nad innymi. Badaniom poddano opisane na wstępie dochody jednej tylko jednostki samorządu terytorialnego – gminy, ze względu na jej miejsce w strukturze samorządu terytorialnego, jak również (a może przede wszystkim) złożoność struktury dochodów własnych. Ponieważ gminy są podstawowymi jednostkami samorządu terytorialnego, o najdłuższej historii funkcjonowania, to w połączeniu z największym zróżnicowaniem ich dochodów spośród wszystkich jednostek samorządu terytorialnego stwarza to płaszczyznę do owocnych rozważań naukowych. Jednakże schematy kategorii dochodów samorządowych powtarzają się na wszystkich szczeblach samorządu terytorialnego, niektóre z prowadzonych rozważań mogą więc mieć zastosowanie uniwersalne. Wobec ustalonego zakresu przedmiotowego i podmiotowego badań należy jeszcze odnieść się do celu (C) ich prowadzenia.

C1. Kategoryzowanie dochodów publicznych w aktach prawnych obarczone jest cechą uogólniania, bez dokonywania analizy natury poszczególnych pozycji. Co więcej, ustawodawca pozostaje często niekonsekwentny w nazewnictwie poszczególnych rodzajów dochodów, nawet w obszarach jednego aktu prawnego. Tymczasem każda z pozycji tych dochodów posiada swoje oryginalne cechy charakterystyczne, które pozwalają skategoryzować je w odrębnych grupach. Głębsza analiza ich konstrukcji, znaczenia, a przede wszystkim uzasadnienia i charakteru prawnego zmuszają do wyodrębnienia

grup rodzajowych tych dochodów (choć nie zawsze granice pomiędzy tymi rodzajami są wyraźne). Poza analizą normatywną, w celu usystematyzowania niepodatkowych dochodów publicznych, należy sięgnąć do ich podziałów doktrynalnych, wzbogacając rozważania wykładnią historyczną, jak i dokonując porównań z innymi systemami prawnymi. Głównym więc celem badawczym będzie zidentyfikowanie tych dochodów, które należy traktować jako własne i posiadające charakter publicznoprawny, a następnie dokonanie próby połączenia ich w większe kategorie, na podstawie charakterystycznych dla nich cech. Warto też zastanowić się nad możliwością usystematyzowania powołanych powyżej zagadnień, czy to w skodyfikowany, czy chociaż ujednolicony sposób, w zakresie regulacji materialnoprawnej oraz proceduralnej.

C2. W drugiej kolejności należy zwrócić uwagę na fiskalne i pozafiskalne znaczenie (funkcje) dochodów niepodatkowych. W przeciwieństwie bowiem do podatków w dochodach niepodatkowych wyraźnie rysuje się obok fiskalnej również szereg innych funkcji, a co więcej, są one zróżnicowane w poszczególnych kategoriach dochodów niepodatkowych. Są to funkcje przede wszystkim stymulacyjne (interwencyjne) zarówno w znaczeniu pozytywnym zachęcającym do działania, jak i negatywnym, odwołującym od określonego działania. Przyjęcie założenia, że dochody niepodatkowe nie służą jedynie realizacji funkcji fiskalnej, nie znaczy oczywiście, że należy marginalizować fiskalne znaczenie dochodów niepodatkowych o charakterze publicznym. Tym bardziej że obserwowany jest proces maksymalizowania wpływów budżetowych z tytułu tych dochodów. Ważne jest więc zidentyfikowanie wszystkich funkcji dochodów niepodatkowych i ustalenie motywów, którymi kierował się ustawodawca, konstytuując te dochody, jak również tych, którymi kierują się organy gminy, realizując (bądź nie realizując) omawianą grupę dochodów.

C3. Kolejnym celem badawczym prowadzonych rozważań jest ustalenie istnienia i zakresu funkcjonowania tzw. władztwa dochodowego gmin, przysługującego w zakresie niepodatkowych dochodów własnych o charakterze niepodatkowym. Władztwo to rozpatrywane będzie przede wszystkim jako możliwość wpływania na wysokość omawianych dochodów budżetowych. Ich rosnące znaczenie jako dochodu budżetowego oraz instrumentu oddziaływania na stosunki społeczno-gospodarcze pozostaje w ścisłym związku z prawnymi możliwościami wpływania na wysokość tych dochodów czy w ogóle ich wprowadzania. Zarówno przepisy materialnoprawne, dotyczące konstytuowania dochodów publicznych oraz kształtowania konstrukcji normatywnej tych dochodów, jak i przepisy proceduralne dotyczące ich wymierzania i poboru są na tyle zróżnicowane i rozproszone, że wymagają dokładnej analizy, a przede wszystkim wskazania granic kompetencji organów gmin.

Przeprowadzona analiza normatywna pozwala formułować trzy główne tezy (T), których rozwinięcie i dowodzenie zostanie dokonane w dalszej części rozważań:

T1. Niepodatkowe dochody własne o charakterze publicznoprawnym nie tworzą systemu, rozumianego jako zbiór norm prawnych uporządkowanych w logiczny i niesprzeczny sposób, w sposób zupełny regulujący określony zakres stosunków prawnych¹. Jednakże dostrzec można pewne elementy dla nich wspólne, które pozwalają kategoryzować te dochody w większe i jednolite zakresowo grupy.

T2. Grupa niepodatkowych dochodów własnych o charakterze publicznym jest w większym stopniu niż podatki podatna na kształtowanie elementów konstrukcji przez organy gminy, co stwarza realne instrumenty wpływania na ich wysokość, a przy okazji realizacji innych niż fiskalne funkcji.

T3. Analiza normatywna przepisów zarówno materialnoprawnych, jak i proceduralnych związanych z dochodami niepodatkowymi prowadzi do wniosku, że przepisy te pozostają ze sobą niespójne, a co gorsza, występują obszary niepoddane regulacji lub o regulacji niepełnej, co stwarza niebezpieczeństwo błędnej bądź rozbieżnej wykładni dokonywanej przez sądy i organy administracji publicznej, a tym samym prowadzi do braku pewności prawa.

Ponieważ opracowanie z założenia ma wykorzystywać wiele płaszczyzn badań, to refleksem tego założenia będzie także dobór zróżnicowanych metod badawczych. Jednakże wykorzystywana jako główna metoda wypełnia znamiona metody dogmatycznej. Jest to uzasadnione tym, że rozważania prowadzone są w warstwie prawnej, w oparciu przede wszystkim o wykładnię przepisów dokonywaną przez autora oraz innych przedstawicieli nauki, których poglądy wykorzystane zostaną w pracy. Ze względu na metodę regulacji stosunków prawnych rozważania prowadzone będą przede wszystkim w oparciu o regulacje publicznoprawne, a w szczególności z zakresu prawa finansów samorządu terytorialnego. W opracowaniu wykorzystane zostaną poglądy doktryny zarówno prawa polskiego, jak i innych porządków prawnych, choć ze względu na unikalność rozwiązań prawnych zasadniczą część rozważań oparta będzie na polskim porządku prawnym i w konsekwencji poglądach polskiej doktryny prawa finansowego oraz innych dziedzin nauki. Ze względu na potrzebę skonfrontowania procesu tworzenia prawa z jego stosowaniem przez przedstawicieli praktyki, sądy i organy administracji publicznej, wykorzystać należy również metodę empiryczną, co jest tym bardziej uprawnione, że wiele z regulacji prawnych pozostaje ze sobą niespójnych zarówno pod względem materialno-, jak i formalnoprawnym, a to z kolei stwarza konieczność rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych przez praktykę stosowania prawa. Wobec potrzeby

¹ Zob.: N. Gajl, *Systemy w prawie finansowym*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I. *Instytucje ogólne*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982, s. 405 i n.

ustalenia kierunków ewolucji obecnych rozwiązań prawnych jako pomocnicza wykorzystywana będzie również metoda historyczna, a dla stworzenia płaszczyzny komparatystycznej z innymi porządkami prawnymi częściowo wykorzystana zostanie metoda porównawcza.

Wewnętrzna struktura pracy została oparta na dwóch zasadniczych częściach rozważań, z których pierwsza została poświęcona zagadnieniom ogólnym, posiadającym walor wprowadzający i systematyzujący, natomiast w drugiej części pracy zostaną omówione wyodrębnione w pierwszej części grupy dochodów składające się na niepodatkowe dochody własne o charakterze publicznym. W tej ostatniej części autor dokonuje analizy normatywnej konstrukcji tych dochodów pod kątem pełnionych funkcji oraz możliwości kształtowania konstrukcji tych dochodów.

Praca uwzględnia stan prawny na dzień 31 grudnia 2018 r.

Rozdział 1

Klasyfikacje dochodów jednostek samorządu terytorialnego

Osiągnięcie nakreślonych na wstępie celów badawczych należy poprzedzić ustaleniami o charakterze ogólnym i wprowadzającym, uwzględniając aspekt czasowy w zakresie zmian normatywnych i doktrynalnych, dotyczących prawa dochodów jednostek samorządu terytorialnego. By wywód w pracy prowadzony był w logiczny sposób i objął swym zakresem problematykę niepodatkowych dochodów własnych o charakterze publicznym, należy umiejscowić je nie tylko w zakresie kategorii dochodów własnych, ale również szeroko rozumianego systemu dochodów jednostek samorządu terytorialnego. System ten, jak i inne zagadnienia z zakresu finansów samorządowych poddawane były wielu zmianom, implikowanym również zmianami ustrojowymi. Właściwą więc kolejnością rozważań będzie dokonanie normatywnych ustaleń historycznych w warstwie normatywnej dotyczącej dochodów jednostek samorządu terytorialnego, by w dalszej części przejść do zagadnień dotyczących obowiązującego stanu prawnego.

1.1. Etapy i kierunki kształtowania się regulacji prawnych dochodów jednostek samorządu terytorialnego

Historyczne ujęcie normatywnej kategorii dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego warto rozpocząć od okresu następującego zaraz po odzyskaniu niepodległości państwa w 1918 r. Od tego momentu można mówić o realnych i udanych próbach stworzenia nowoczesnego, samodzielnego, a przede wszystkim jednolitego samorządu terytorialnego na terenie całego kraju. Pierwszy okres po odzyskaniu niepodległości wymagał przede wszystkim ujednoczenia, a nawet wprowadzenia zupełnie nowego porządku prawnego, co zrozumiałe, ze względu na pozostawanie terenów reaktywowanego państwa w trzech różnych porządkach prawnych. Istnienie samorządu terytorialnego (art. 65-67), a co za tym idzie systemu dochodów samorządowych, znalazło swą podstawę w Konstytucji RP z 1921 r.² Zgodnie z przepisem art. 69 ustawy państwo i samorząd terytorialny posiadać miały rozgraniczone od siebie dochody. Choć przepis

² Konstytucja RP z dnia 17 marca 1921 r., Dz. U. z 1921 r. Nr 44, poz. 267 ze zm.

konstytucyjny jest bardzo lapidarny, to wynikają z niego niezwykle ważne konsekwencje dla prowadzonych rozważań. Po pierwsze, tzw. Konstytucja Marcowa konstytuowała wyposażenie jednostek samorządu terytorialnego w dochody tych jednostek, po drugie zagwarantowała samorządowi terytorialnemu odrębność źródeł dochodów od źródeł dochodów państwa. Przywołane przepisy należy więc traktować jako wprowadzenie do ustroju państwa normatywnego wymiaru zasady samodzielności publiczno-prawnej jednostek samorządu terytorialnego, samodzielnie decydującego o przeznaczeniu środków przyznanych ustawowo i pozostających w dyspozycji tych jednostek.

Pominąwszy przepisy ustrojowe regulujące ogólny system prawny samorządu terytorialnego, warto się skupić na przepisach bezpośrednio związanych z dochodami jednostek samorządu terytorialnego. Ustawą, która w całości poświęcona została systemowi dochodów samorządowych, była ustawa z dnia 11 sierpnia 1923 r. o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych³. Ustawa ta w sposób kompleksowy regulowała zarówno źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego, jak i procedury ich stanowienia i poboru, a także organy nadzorcze w zakresie wyżej wskazanych zagadnień. Wśród poszczególnych źródeł dochodów ustawa wskazywała na podatki (samoistne, udziały lub dodatki do podatków państwowych), opłaty i specjalne dopłaty oraz inne źródła dochodowe.

Wśród podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego ustawa wskazywała na: podatek od gruntów i budynków poza obszarem gmin miejskich, podatek od gruntów na obszarze gmin miejskich, podatek od kopalń, podatek od budynków na obszarze gmin miejskich, podatek od lokali, podatek od przemysłu i handlu, podatek dochodowy, podatek od spożycia, zużycia, względnie produkcji, opłata od umów o przeniesienie własności nieruchomości, podatek od zaprotestowanych weksli, podatek od spadków i darowizn, podatek od publicznych zabaw, rozrywek i widowisk, podatek od prawa polowania, podatek od plakatów i szyldów oraz podatek od anonsów, podatek od wyszynku i drobnej sprzedaży trunków (stanowił dochód samorządu wojewódzkiego)⁴.

Odrębną kategorią dochodów były opłaty i dopłaty ujęte w wyodrębnionej części ustawy (art. 27-32). Opłaty te ustawa podzieliła na obligatoryjne, pobierane za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego oraz fakultatywne, pobierane za czynności i poświadczenia urzędowe organów komunalnych (ustawa nazywała je opłatami administracyjnymi). Ponadto przepisy ustawy podtrzymywały dotychczasowy system opłat specjalnych i opłaty targowej. Sama ustawa regulowała sposób wymierzania i poboru opłat w sposób bardzo ogólny, odsyłając w szczegółach do ustaw materialno-prawnych, stanowiących podstawę prawną tych danin⁵.

³ T.j. Dz. U. z 1936 r. Nr 62, poz. 454 ze zm.

⁴ Zob.: J. Gliniecka, *Zasady polskiego prawa dochodów samorządu terytorialnego*, Bydgoszcz 2001, s. 11.

⁵ Zob.: A. Borodo, *Dochody samorządu terytorialnego w Polsce*, Toruń 1993, s. 56.

Kolejnym źródłem zasilenia budżetów były dochody (opłaty) wnoszone przez przedsiębiorstwa komunalne. Ich gospodarka finansowa miała być tak prowadzona, by były w stanie pokryć uzyskiwanymi dochodami koszty eksploatacji wraz z oprocentowaniem i amortyzacją kapitału zakładowego. Dochodami tych przedsiębiorstw były opłaty za korzystanie i ceny za świadczone przez nie usługi lub sprzedawane towary (możliwe było również pobieranie zaliczek na te należności)⁶.

Osobną kategorią dochodów były dopłaty, które wówczas były kategorią normatywną (obecnie brak jest normatywnej definicji dopłaty – o czym w dalszej części). Związki komunalne pobierały te daniny na pokrycie kosztów założenia i utrzymania urzędzeń i zakładów dobra publicznego od właścicieli nieruchomości, przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, którym przedmiotowe urządzenia i zakłady przynosiły szczególne korzyści gospodarcze lub udogodnienia. Wysokość tych dopłat była uzależniona od wysokości odniesionych korzyści. Podobnie jak we wcześniejszych grupach dochodów ustawa w szczegółach odsyłała do aktów szczególnych, regulujących zasady wymiaru i poboru tych danin.

Kategorią, którą, posługując się dzisiejszą klasyfikacją, nazwać należałoby przychodami, były dochody uzyskiwane ze źródeł zwrotnych, takich jak pożyczki. Ich zaciągnięcie było traktowane jako nadzwyczajny sposób pozyskania dochodów, a w niektórych sytuacjach wymagało zgody władz nadzorczych (art. 33 ustawy). Ustawa przewidywała również istnienie dochodów transferowanych z innych zasobów publicznych, w postaci dotacji oraz subwencji⁷.

Po zmianie konstytucji w 1935 r. doszło do zmian w zakresie roli odgrywanej przez samorządu terytorialnego w strukturze administracji publicznej, w ustroju której (jak i całego państwa) ukierunkowano na wzmocnienie władzy wykonawczej. Zmiany te nie spowodowały jednakże znaczących zmian w strukturze dochodów jednostek samorządu terytorialnego.

Restytuowanie w III RP samorządu terytorialnego, spełniającego kryteria konieczne decentralizacji państwa wymusiło na ustawodawcy dokonanie podziału zadań publicznych, realizowanych dotychczas jedynie przez państwo. W ślad za tymi zmianami ustrojowymi dokonano podziału dochodów publicznych, niezbędnych do pełnej i terminowej realizacji zadań przez nowo powstałe podmioty publiczne. W tym celu stworzono rozwiązania prawne, które miały (i nadal mają) zapewnić jednostkom samorządu terytorialnego dostęp do środków publicznych. Złożona konstrukcja ustrojowa gminy (i innych

⁶ Ustawodawca nie specyfikował rodzajów tych przedsiębiorstw, traktując tak wszystkie przejawy działalności gospodarczej wykonywanej przez utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego jednostki organizacyjne, zarówno tej, którą dziś nazwalibyśmy działalnością o charakterze użyteczności publicznej, jak i te jednostki, które były powołane do życia w celu wykroczenia poza tę działalność.

⁷ Ustawa z dnia 11 sierpnia 1923 r., Dz. U. z 1923 r. Nr 94, poz. 747 ze zm.

jednostek) wymusiła do pewnego stopnia wyposażenie tych jednostek w dochody zarówno o charakterze publicznym, jak i prywatnym. Istniejąca struktura (nie bez powodu powstrzymuję się od używania pojęcia „system”) dochodów oparta została na założeniu, iż jednostki samorządu terytorialnego nie są w stanie z zapewnionych im przez prawo źródeł dochodów realizować całości zadań, lecz wspomagane są finansowo z budżetu państwa lub innych publicznych zasobów finansowych. Rozwiązaniem normatywnymi, które pozwoliły wprowadzić taki system gospodarki finansowej samorządu terytorialnego, było uchwalenie ustawy o samorządzie terytorialnym⁸, a także zmiana Konstytucji dokonana 19 marca 1990 r.⁹ Nowelizacja Konstytucji ograniczyła się w zasadzie do wskazania nowego podmiotu publicznego (i prywatnego jednocześnie), jakim stała się gmina (rozumiana wtedy jako samorząd terytorialny). Regulacje finansowoprawne ograniczono do wskazania, iż posiada ona osobowość prawną i wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym, na zasadach określonych przez ustawy (art. 44 ust. 1), a także stwierdzeniem, iż dochody własne gminy są uzupełniane subwencjami na zasadach określonych przez ustawę (art. 47). Z kolei ustawa o samorządzie terytorialnym (obecnie gminnym) wskazywała w art. 54, iż dochodami gminy są podatki, opłaty i inne wpływy określone w odrębnych ustawach jako dochody gminy, dochody z majątku gminy, subwencja ogólna z budżetu centralnego, natomiast dochodem mogą być nadwyżki budżetowe z lat ubiegłych, dotacje celowe na realizację zadań zleconych, wpływy z samoopodatkowania mieszkańców, pożyczki oraz emisja obligacji, spadki, zapisy i darowizny, inne dochody.

Odrębną regulacją była ustawa z 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w latach 1991-1993 oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym¹⁰, która dokonała klasyfikacji dochodów, jak również określiła główne źródła ich pochodzenia. I tak ustawa ta wskazała, że dochodami gmin (bez wskazania na kategorię tych dochodów) są dochody z podatków, opłat, udziały w podatkach dochodowych oraz dochody realizowane przez komunalne jednostki budżetowe, wpłaty innych komunalnych jednostek organizacyjnych, dochody z majątku gminy. Niezależnie od wymienionych powyżej do dochodów zaliczono również subwencje obliczane na zasadach ustalonych w ustawie oraz dotacje. Ustawa wskazywała również na potencjalne źródła dochodów w postaci wpływów z nadwyżek z lat ubiegłych, dotacji na zadania zlecone i dofinansowanie zadań własnych oraz inne wymienione w art. 5 ustawy. Można więc przyjąć, iż ówczesna regulacja prawna w dużej mierze pokrywała się z obecnie obowiązującą,

⁸ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r., obecnie ustawa o samorządzie gminnym, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 994 ze zm.

⁹ Dz. U. z 1990 r. Nr 16, poz. 94.

¹⁰ Dz. U. z 1990 r. Nr 89, poz. 518 ze zm.

pozwalając na wyodrębnienie dochodów własnych oraz transferowych, zasilających budżet j.s.t., choć jej niewątpliwą wadą była tymczasowość¹¹.

Kolejnym aktem prawnym regulującym strukturę dochodów gmin stała się uchwalona w 1993 r., a obowiązująca do końca 1999 r. ustawa o finansowaniu gmin¹². W art. 1 ustawodawca ustalił zakres przedmiotowy ustawy, którym było ustalenie źródeł dochodów gmin, zasad ustalania i przekazywania gminom subwencji i dotacji z budżetu państwa, warunków, na jakich gminy mogą zaciągać kredyty i pożyczki oraz emitować papiery wartościowe. Podobnie jak poprzednia, również i ta ustawa wskazała, jakie dochody publiczne należy traktować jako dochody gmin, dokonując jednocześnie ich podziałów i egzemplifikując rodzaje tych dochodów (art. 4 i 5 ustawy). Ustawa utrzymała zasadniczy podział dochodów gminy na dochody pochodzące z danin publicznych, innych tytułów publicznoprawnych i prywatnoprawnych oraz subwencji i dotacji.

Wobec zmian ustrojowych dokonanych w 1998 r. (powołanie do życia powiatów i województw) dotyczących funkcjonowania samorządu terytorialnego doszło do kolejnych zmian, choć w domyśle tylko czasowych, w zakresie regulacji dochodów j.s.t. W dniu 26 listopada 1998 r. uchwalono ustawę o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2000¹³, która obowiązywała jednak aż do 2003 r. Zakres przedmiotowy ustawy, podobnie jak poprzednich, dotyczył źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego, lecz precyzował również zasady ustalania i przekazywania subwencji i dotacji dla j.s.t. Kolejną istotną zmianą było dokonanie podziału dochodów jednostek samorządu terytorialnego na obligatoryjne (art. 3 ustawy) oraz fakultatywne (art. 4 ustawy). Do pierwszej grupy zaliczono dochody z danin publicznych, subwencje, wpłaty od jednostek organizacyjnych, dochody z dotacji na zadania zlecone czy też dochody o charakterze cywilnoprawnym. Do drugiej grupy zaliczono przede wszystkim dochody z tytułu dotacji budżetowych, środków zagranicznych, spadki, zapisy i darowizny, odsetki od pożyczek udzielanych przez gminę, opłaty prolongacyjne oraz odsetki od nieterminowo regulowanych należności, stanowiących dochody gminy, odsetki i dywidendy od kapitału wniesionego do spółek, dochody z kar pieniężnych i grzywien, określonych odrębnymi przepisami, inne dochody należne gminie na podstawie odrębnych przepisów.

Ostatnią w tym przeglądzie i nadal obowiązującą ustawą poświęconą w całości dochodom j.s.t. jest ustawa z dnia 13 listopada 2013 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹⁴.

¹¹ Zob.: E. Tegler, Z. Ofiarski, *Finanse samorządu terytorialnego*, Białystok 1992, s. 80.

¹² Ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r., t.j. Dz. U. z 1998 r. Nr 30, poz. 164 ze zm.

¹³ Dz. U. z 1998 r. Nr 150, poz. 983 ze zm.

¹⁴ T.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1530 ze zm.

1.2. Obowiązujące regulacje prawne z zakresu dochodów jednostek samorządu terytorialnego

Dochody j.s.t., w tym gmin, stanowią zbiór co do zasady zamknięty, lecz uregulowany w różnych aktach prawnych i na różnych stopniach szczegółowości. Poza wątpliwościami pozostaje, iż jest to zbiór dochodów wewnątrznie zróżnicowanych, zarówno co do charakteru prawnego, jak i znaczenia fiskalnego. Powołana wcześniej ustawa o dochodach j.s.t. nie jest jedyną regulującą katalog dochodów samorządowych, co może w praktyce prowadzić do wielu rozbieżności w zakresie klasyfikacji tych dochodów. Warto więc w pierwszej kolejności dokonać przeglądu aktów prawnych regulujących i klasyfikujących te dochody.

Klasyfikacji prawnej można dokonywać na różne sposoby i w oparciu o zróżnicowane kryteria, jednakże na szczególną uwagę i słuszne pierwszeństwo w tym zestawieniu zasługuje klasyfikacja dokonywana przez samego ustawodawcę. Wśród wielu rodzajów klasyfikacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego znaleźć można takie, które można uznać za spójne i wprowadzające pewien ład pojęciowy, ale bywają również takie akty prawne, które odbiegają od ogólnie przyjętych rozwiązań. Analizę normatywną warto rozpocząć od przepisów Konstytucji RP¹⁵, która zawiera, choć rozproszone, to jednak regulacje odnoszące się bezpośrednio lub pośrednio do dochodów j.s.t. Przepisy te zawarte są w różnych częściach ustawy i często nie odnoszą się wprost do dochodów j.s.t. Przegląd tych przepisów rozpoczynają postanowienia rozdziału I Konstytucji RP, dotyczące kardynalnych zasad ustroju państwa. Zarówno przepisy art. 15, jak i 16 Konstytucji RP regulują ogólne zasady funkcjonowania samorządu terytorialnego, stanowiąc o jego istocie jako o zdecentralizowanej formie sprawowania władzy publicznej. Przepisy te decydują o podstawowych zasadach funkcjonowania samorządu terytorialnego, opartych na gwarancjach zapewnienia zdolności wykonywania zadań publicznych w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Zwłaszcza ostatnie sformułowania dotyczące sposobu wykonywania zadań publicznych mają znaczenie dla kształtu regulacji z zakresu dochodów j.s.t. Proces decentralizacji władzy publicznej wydaje się być procesem dynamicznym, z założenia niezamkniętym i umożliwiającym coraz dalej idące przekazywanie kompetencji jednostkom najbliższym związanym ze społecznością lokalną. Jednocześnie by decentralizacja nie była procesem iluzorycznym, przekazywaniu kompetencji do realizacji zadań publicznych w sensie materialnoprawnym i proceduralnym towarzyszyć musi decentralizacja finansowa, polegająca na wyposażeniu tych zdecentralizowanych podmiotów publicznych w środki finansowe, pozwalające na realizację ich zadań. Tylko bowiem jednostka wyposażona w zadania publiczne,

¹⁵ Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

które może samodzielnie wykonywać za pomocą środków finansowych, o których może samodzielnie decydować, działając na podstawie prawa i w granicach prawa, traktowana może być jako samodzielna i realizująca zasadę decentralizacji, o której mowa w art. 15¹⁶. W pełnej korelacji z powołanym przepisem (art. 15) pozostają postanowienia art. 16, sytuując jednostki samorządu terytorialnego jako organy władzy publicznej samodzielnie organizacyjnie i finansowo¹⁷. Powyższe przepisy (art. 15 i 16 Konstytucji RP) dotyczą raczej modelu ustrojowego władzy publicznej i, jak zastrzeżono na wstępie, jedynie ogólnie – co nie znaczy, że nieistotnie – regulują strukturę i rodzaje dochodów j.s.t. Zarówno miejsce tych przepisów w strukturze ustawy, jak i ich wykładnia nakazują traktować te postanowienia jako fundamentalne zasady prawa, których rozwinięcie następuje w dalszych przepisach tak konstytucji, jak i ustaw zwykłych. Przyjęta jako jedna z zasad ustroju RP zasada adekwatności nabiera znaczenia również w odniesieniu do wyposażania j.s.t. w środki publiczne¹⁸. W tekstach aktów prawnych (art. 167 ust. 1 Konstytucji, art. 9 ust. 1 EKSL) oraz w literaturze przedmiotu¹⁹ wskazuje się na konieczność stosowania takich rozwiązań prawnych, które zagwarantują odpowiedniość (adekwatność) środków publicznych do przekazanych zadań, czyli zapewnienie takiej struktury i wielkości dochodów, które pozwolą zrealizować zadania publiczne nałożone na jednostkę samorządu terytorialnego²⁰.

Kolejne analizowane przepisy Konstytucji RP już bezpośrednio dotyczą dochodów j.s.t. Jako pierwszy należy wskazać art. 167 ust. 1 ustawy, który tworzy jedną z elementarnych zasad funkcjonowania systemu finansowego jednostek samorządu terytorialnego. Ustawodawca za pośrednictwem tego przepisu zapewnia udział jednostek samorządu terytorialnego w dochodach publicznych, odpowiednio do przypadających im zadań. Jak podkreśla się w orzecznictwie i w literaturze, przepis ten jest (albo powinien być) gwarancją zapewniającą jednostkom samorządu terytorialnego bezpieczeństwo finansowe w relacjach z ustawodawcą, kształtującym zakres i strukturę zadań publicznych przekazywanych tym jednostkom. Tak więc stosownie do powołanego przepisu

¹⁶ Zob.: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 listopada 2006 r., sygn. akt K 31/06; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lutego 2003 r., sygn. akt K 24/02.

¹⁷ Jednakże jednostek samorządu terytorialnego i możliwości ich tworzenia i funkcjonowania nie należy traktować jako zasady absolutnej, gdyż, co podkreśla się zarówno w literaturze, jak i w orzecznictwie, nie istnieje naturalne prawo do samorządu terytorialnego, a jego organizacja i działanie poddane są regulacjom ogólnopaństwowym – zob.: B. Banaszak, *Konstytucja RP. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 139.

¹⁸ Szerzej o tych zasadach: A. Niezgodą, *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, SIP LEX [dostęp 7.11.2018].

¹⁹ Zob.: W. Miemieć, *Finanse samorządu terytorialnego w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5, s. 5.

²⁰ Odrębnym problemem badawczym pozostaje relacja zakresu znaczeniowego użytego w EKSL i w Konstytucji RP, dotycząca wysokości dochodów w stosunku do zadań realizowanych przez j.s.t. Zob.: W. Miemieć, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznych*, Wrocław 2005, s. 82 i n.

ustawodawca ma zapewnić jednostkom samorządu dochody na poziomie odpowiednim do zadań (kosztów ich realizacji), które są na te jednostki nakładane. Dla kompletności rozważań jako uzupełnienie powołanego powyżej przepisu należy w tym miejscu powołać art. 167 ust. 4 Konstytucji RP, w którym ustawodawca gwarantuje konieczność dostosowywania zasad podziału w dochodach publicznych do zmian dotyczących zadań i kompetencji samorządu terytorialnego.

W przepisie art. 167 ust. 2 Konstytucji RP dokonano podziału dochodów jednostek samorządu terytorialnego na trzy grupy: dochody własne, subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Podział ten wskazuje na istnienie odrębnych pojęć definicyjnych o charakterze instytucji finansowo-prawnych, jednakże bez wskazania cech charakterystycznych omawianych kategorii. Na marginesie należy podkreślić niedoskonałość powołanego przepisu, który wskazuje wśród dotacji budżetowych jedynie pochodzące z budżetu państwa, choć w praktyce to źródło finansowania przekazywane jest również z innych publicznych zasobów finansowych²¹. Normatywne pojęcie dochodów własnych pojawiające się w przepisach Konstytucji RP jest powielane następnie w innych aktach prawnych, a jego zakres nie budzi większych wątpliwości interpretacyjnych. Ustawodawca dokonuje systematyki dochodów poprzez stworzenie kategorii zbiorczej dochodów własnych oraz dwóch odrębnych kategorii dochodów niezaliczanych do dochodów własnych. Wydaje się, że intencją ustawodawcy było, aby podziały te traktować jako konsekwencję decentralizacji administracji publicznej, a w konsekwencji podziału zadań j.s.t. na zadania własne i zlecone. Analizując istotę dochodów własnych przez pryzmat przepisów ustrojowych, należy w nich widzieć przede wszystkim materialną podstawę realizacji zadań przekazanych jednostkom samorządu terytorialnego jako ich zadań własnych. Z kolei kategorie dochodów z subwencji oraz dotacji należy traktować jako źródło uzupełniające dochody własne, czy to w celu dofinansowywania zadań własnych, czy też finansowania zadań zleconych. Konstrukcja omawianego przepisu wskazywać może na hierarchię powołanych w tym przepisie rodzajów dochodów, sytuując dochody własne na pierwszym miejscu. Ustawodawca daje tym świadectwo ich wagi i elementarnego charakteru wśród innych dochodów, mających charakter uzupełniający²².

Kolejnym przepisem pośrednio związanym z klasyfikacją dochodów jest art. 167 ust. 3 Konstytucji RP wskazujący, iż źródła dochodów j.s.t. wynikać muszą z ustawy szczególnej. Ustawa szczególna, do której odwołuje się konstytucja, to przede wszystkim ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (o której będzie mowa dalszej części), ale nie tylko, gdyż pomimo swojej nazwy nie zawiera ona wyczerpującej

²¹ Zob.: E. Kornberger-Sokołowska, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012, s. 90.

²² Zob.: A. Niezgoda, [w:] A. Hanusz (red.), *Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2009, s. 17.

regulacji na temat źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Wskazuje ona przede wszystkim grupy dochodów j.s.t. odpowiadające podziałowi dokonanyemu w komentowanych wcześniej przepisach Konstytucji RP, tak więc szczegółowych regulacji dotyczących poszczególnych dochodów jednostek samorządu terytorialnego należy szukać w ustawach je konstytuujących, o czym będzie mowa w dalszej części opracowania. Ciekawym problemem (ale zdaniem autora raczej semantycznym) jest używanie przez ustawodawcę pojęcia dochodu i źródła dochodu. W przytoczonych przepisach Konstytucji RP pojawiają się oba te pojęcia. Również w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego pojawia się pojęcie źródeł dochodów (gmin, powiatów, województw), zaś ustawa o finansach publicznych posługuje się pojęciem dochodów (art. 5 ust. 2), jak również źródeł dochodów (art. 216 ust. 1). W doktrynie prawa finansowego występuje pogląd o różnicach pomiędzy dochodem a źródłem dochodu²³, jednakże wydaje się, że ustawodawca używa tych pojęć w bardzo zbliżonym znaczeniu. Niewątpliwie etymologiczne znaczenie źródła dochodu nie jest tożsame z pojęciem dochodu, gdyż analizując pierwsze pojęcie, na pierwszy plan wybija się pochodzenie dochodu, natomiast sam dochód będzie już tylko przysporzeniem. Jednakże nie wydaje się, żeby takie rozumienie analizowanych pojęć posłużyło ustawodawcy jako uzasadnienie do ich wprowadzenia i to w sposób niekonsekwentny. Zdaniem autora należy więc przyjąć, iż zastosowane przez ustawodawcę pojęcia w ujęciu normatywnym nie rodzą żadnych innych konsekwencji niż ustalenie, które tytuły (lub ich grupy) wpływają do budżetów poszczególnych podmiotów publicznych.

W przepisie art. 168 Konstytucji RP ustawodawca wskazuje na podstawowe rodzaje dochodów własnych w postaci podatków i opłat lokalnych, wydaje się jednak, że intencją ustawodawcy było nie tyle wskazanie tych dwóch rodzajów dochodów, co podkreślenie kompetencji organów gminy w zakresie kreowania dochodów z dwóch wymienionych w tym przepisie źródeł. Można przyjąć, iż przepis art. 167 ust. 2 wskazuje na klasyfikację rodzajową dochodów jednostek samorządu terytorialnego, dokonaną ze względu na źródło pochodzenia dochodu oraz cechy prawne tych dochodów. Z kolei przepis art. 168, nie nawiązując wprost do dokonanego wcześniej podziału, wskazuje na istotne źródła dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, pochodzące z podatków i opłat publicznych. Jednocześnie przepis ten nakazuje ustawodawcy zwykłemu zapewnienie jednostkom samorządu terytorialnego wpływu na kształtowanie wysokości dochodów z tych źródeł²⁴.

²³ Zob.: A. Młynarczyk, *Źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego – pojęcie, konstrukcje prawne, ewolucja*, Szczecin 2002, s. 20 i n.

²⁴ Zob.: M. Kotulski, *Samodzielność samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji finansów publicznych*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2004, nr 1, s. 137.

Zestawiając powołane przepisy i analizując je przez pryzmat klasyfikacji dochodów, należy stwierdzić, iż nie pozostają ze sobą w sprzeczności, gdyż regulują różne zakresy przedmiotowe. Niewątpliwie jednak sam przekaz normatywny jest niepełny, a uzupełniony dopiero o wykładnię innych przepisów prawa (np. ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego) pozwala przyjąć, iż regulacje art. 168 odnosi ustawodawca do jednego z rodzajów dochodów własnych, o których stanowi w art. 167, tj. dochodów z danin publicznych.

Pośrednio podział dochodów jednostek samorządu terytorialnego dokonany został w przepisie art. 165 ust. 1 Konstytucji RP. W przepisie tym konstytucja odnosi się do prywatnoprawnej podmiotowości jednostek samorządu terytorialnego, wskazując na przysługujące tym jednostkom prawo własności i inne prawa majątkowe. Odwołanie się do obligatoryjnej podmiotowości prywatnoprawnej samorządu terytorialnego determinuje finansowe skutki wyposażenia jednostek samorządu terytorialnego w mienie komunalne. Naturalną konsekwencją takiego stanu rzeczy jest osiąganie dochodów wynikających z korzystania i rozporządzania mieniem komunalnym. Na podkreślenie zasługuje fakt braku jakichkolwiek szczegółowych regulacji konstytucyjnych w zakresie dochodów, które można by nazwać dochodami prywatnoprawnymi. Brakuje przede wszystkim gwarancji prawnych realizacji tych dochodów, lecz tych ze względu na naturę stosunku prawnego należy szukać raczej w przepisach z kręgu prawa cywilnego. Należy zwrócić uwagę na przywołany już wcześniej atrybut władztwa dochodowego, którego istnienie gwarantują przepisy Konstytucji RP, lecz jedynie w zakresie dochodów publicznoprawnych. Wykładnia przepisów art. 167 ust. 1, jak również art. 167 ust. 3 i art. 168 prowadzi do wniosku, iż ustawodawcy zależy na zapewnieniu odpowiedniej ochrony prawnej jedynie w zakresie dochodów publicznoprawnych²⁵. To wobec tej kategorii dochodów ustawodawca używa pojęć zapewnienia udziału (art. 167 ust. 1), regulacji ustawowej źródeł dochodów (art. 167 ust. 3) i zapewnienia prawa kształtowania wysokości dochodów publicznoprawnych z tytułu danin publicznych. Poza tymi gwarancjami pozostają więc dochody wynikające z podmiotowości prywatnoprawnej, co jest o tyle zrozumiałe, że nie są to główne dochody podmiotu publicznego, a przy tym podlegają one ochronie na równi z innymi podmiotami posiadającymi podmiotowość prywatnoprawną.

Konkludując przeprowadzone wyżej rozważania, można przyjąć konstytucyjny podział dochodów jednostek samorządu terytorialnego, dokonywany ze względu na rodzaj stosunku prawnego łączącego jednostkę samorządu terytorialnego i podmiot dostarczający dochodu, w wyniku którego należy dochody jednostek samorządu

²⁵ Szerzej o gwarancjach prawnych samodzielności dochodowej i władztwa dochodowego, wypowiada się W. Miemieć w: *Finanse...*, s. 9.

terytorialnego dzielić na dochody o charakterze publicznym i o charakterze prywatnym. Ze względu na źródło pochodzenia i naturę prawną dochodu można dokonać podziału na dochody własne oraz subwencje i dotacje przekazywane z budżetu państwa. Natomiast w ramach dochodów własnych Konstytucja RP wyróżnia dochody z tytułu podatków i opłat lokalnych, nie wskazując innych kategorii dochodów własnych, lecz nie zamykając drogi ustawodawcy zwykłemu do kreowania innych grup dochodów własnych.

Regulacje konstytucyjne w zakresie dochodów j.s.t. pozostają w zasadzie zbieżne z klasyfikacją dochodów dokonywaną w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego²⁶, choć nie można pominąć tych, które od wejścia w życie obu aktów prawnych pozostają powodem sporów i wątpliwości interpretacyjnych. Warto więc w dalszej części prześledzić relacje obu aktów prawnych w zakresie regulacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego. W pierwszej kolejności należy ustalić wzorzec regulacji finansowo-prawnych dla ustawodawcy krajowego, ustanowiony w przepisach EKSL. W przepisie art. 9 ust. 1 i 2 jest mowa o zasobach²⁷ (które w tym przypadku należy rozumieć jako dochody jednostek samorządu), jednakże już w przepisie ust. 3 EKSL (dawniej EKST) następuje odwołanie do dochodów kwalifikowanych jako podatki i opłaty, a co równie istotne, wskazano na konieczność zapewnienia jednostce samorządu terytorialnego realnego wpływu na wysokość dochodów z tych źródeł. Po raz kolejny, co nie bez znaczenia dla dalszych rozważań, odwołując się do konieczności zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego instrumentów związanych z władztwem dochodowym. W dwóch pierwszych przepisach (art. 9 ust. 1 i 2) odwołano się do mechanizmów ochronnych, gwarantujących jednostkom samorządu terytorialnego udział w dochodach publicznych w taki sposób, by zapewnić tym jednostkom możliwość realnego i skutecznego wykonywania zadań publicznych. Są to więc regulacje odnoszące się do ochrony samodzielności publicznoprawnej jednostek samorządu terytorialnego za pomocą instrumentów finansowo-prawnych. Dokonując wykładni tych przepisów i precyzując zawarte w nim zasady, należy stwierdzić, iż po pierwsze ustawodawca krajowy poprzez odpowiednią regulację prawną powinien wyposażyć jednostki samorządu terytorialnego w zasoby finansowe. Po drugie gospodarka tymi zasobami powinna być objęta sferą swobody w podejmowaniu decyzji o ich przeznaczeniu. Po trzecie wysokość tych zasobów musi być wystarczająca do potrzeb wynikających z nałożonych na jednostkę samorządu terytorialnego zadań. Po czwarte wysokość tych zasobów musi być adekwatna do zadań przekazanych jednostce samorządu terytorialnego. Każda z tych zasad została implementowana do krajowego porządku prawnego, zyskując formę normatywną czy to

²⁶ Umowa międzynarodowa z dnia 15 października 1985 r., Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 ze zm.

²⁷ Na uwagę zasługuje istniejąca rozbieżność pomiędzy użytymi w obu aktach sformułowaniami dotyczącymi zasad przyznawania i wysokości dochodów dla j.s.t., o czym w dalszej części.

w przepisach ustrojowych, czy to przepisach dotyczących gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

W dalszej części po raz kolejny należy przywołać przepis art. 9 ust. 3 EKSL, który rozpatrywany wraz z przepisem art. 9 ust. 4 wskazuje na postulowaną strukturę i rodzaje dochodów samorządowych. Pierwszy z tych przepisów nakazuje ustawodawcy krajowemu wyposażyć jednostki samorządu terytorialnego w dochody (własne), wśród których powinny wystąpić dochody z danin publicznych. Sformułowania użyte w przepisie jednoznacznie wskazują na konieczność wyposażenia jednostek samorządu terytorialnego w dochody z podatków i opłat oraz przyznanie organom tych jednostek instrumentów prawnych do kształtowania ich wysokości. Jednocześnie jednak należy przyjąć, iż wymienione źródła dochodów mają być jednymi z wielu innych źródeł. Tak więc ustawodawca krajowy oprócz dochodów z podatków i opłat powinien wyposażyć jednostki samorządu terytorialnego w inne niż tylko podatkowe i nie tylko publiczno-prawne źródła dochodów. W pełni wnioski te potwierdzane są przez kolejny przepis art. 9 ust. 4, w którym nakazuje się ustawodawcy krajowemu taką konstrukcję zasobów (dochodów) jednostek samorządu terytorialnego, by osiągnęły standard zróżnicowania i elastyczności, odpowiedni do rzeczywistych zmian zachodzących w poziomie kosztów związanych w wykonywaniem uprawnień. Innymi słowy, ustawodawca krajowy powinien na tyle zdywersyfikować źródła dochodów samorządowych, by umożliwić elastyczne gospodarowanie tymi dochodami, przy braku uzależnienia budżetu samorządowego od jednego tylko dominującego źródła dochodów.

Przepisy EKSL wyraźnie wskazują na istnienie odrębnego od dochodów własnych rodzaju dochodu jednostek samorządu terytorialnego. W przepisie art. 9 ust. 5 pośrednio (mowa o zapewnieniu stosowania procedur wyrównawczych), a w ust. 7 bezpośrednio (odwołuje się do subwencji) dokonuje się wskazania dochodu pochodzącego z innego, publicznego zasobu środków, będącego instrumentem wspomagającym i wyrównawczym dla wybranych jednostek²⁸. W sposób pośredni wskazuje się również możliwość pozyskiwania dochodów pochodzących z operacji na rynku kapitałowym (ust. 8). W dalszych przepisach dotyczących struktury dochodów jednostek samorządu terytorialnego oba akty prawne różnią się od siebie.

Zestawiając te regulacje z ustawą zasadniczą, należy odwołać się w pierwszej kolejności do art. 168 Konstytucji RP, w którym ustrojodawca zagwarantował jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat na zasadach wynikających z ustaw kreujących te dochody. Tymczasem w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego wskazuje się na konieczność zapewnienia jednostkom samorządu

²⁸ Szerzej: I. Lipowicz, *Europejski standard samorządu terytorialnego a ustawodawstwo polskie*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 11-12, s. 75.

terytorialnego w ustawodawstwie krajowym dochodów z podatków i opłat lokalnych wraz z możliwością ustalania ich wysokości na warunkach wynikających z ustawy (art. 9 ust. 3 EKSL). Gramatyczna różnica w obu powołanych przepisach sprowadza się przede wszystkim do tego, że Konstytucja RP, a za nią również inne ustawy, nie gwarantują wszystkim jednostkom samorządu terytorialnego udziału w podatkach i opłatach lokalnych, ograniczając się jedynie do zapewnienia im możliwości kształtowania ich wysokości. Tymczasem EKSL, inaczej niż Konstytucja RP, wskazuje na konieczność zagwarantowania wszystkim jednostkom samorządu terytorialnego udziału w podatkach i opłatach lokalnych. Bazując więc na wykładni językowej, należy wskazać na brak korelacji pomiędzy znaczeniem powołanych przepisów. Taki stan rzeczy nie jest niczym odosobnionym w europejskim porządku prawnym, bowiem konstytucje innych państw również różnią się od brzmienia przepisów Karty i w zróżnicowanym zakresie regulują sposób wyposażenia jednostek samorządu terytorialnego w dochody własne. W niektórych państwach – tak jak np. w Konstytucji Republiki Francuskiej w art. 72-2 wskazuje się na zasadę głoszącą, że wspólnoty terytorialne korzystają ze źródeł dochodów, którymi mogą swobodnie dysponować na zasadach określonych w ustawie. Mogą one otrzymywać całość lub część podatków wszystkich rodzajów. Ustawa może upoważnić je do ustalania wymiaru i stawek podatku w określonych granicach.

Dochody fiskalne i inne źródła własne wspólnot terytorialnych stanowią dla każdej kategorii wspólnot podstawową część całości ich źródeł dochodów. W ustawie zasadniczej RFN brak jest szczegółowych regulacji poświęconych finansom jednostek samorządu terytorialnego ze względu na federalistyczny charakter tego państwa i przeniesienie szczegółowych regulacji do prawa krajowego (landów), a co za tym idzie różne zasady kształtowania przedmiotowego zakresu. W ustawie zasadniczej Republiki Słowacji znajdują się bardzo ogólne postanowienia regulowane przede wszystkim w art. 65, jednakże na uwagę zasługuje zapis mówiący o tym, że ustawa określi, które podatki i opłaty stanowią dochody gminy, a które podatki i opłaty stanowią dochody wyższych terytorialnych jednostek. Z kolei w ustawie zasadniczej Republiki Czech w art. 101 zawarto bardzo ogólne regulacje, wskazując, iż jednostki samorządu terytorialnego są korporacjami publicznoprawnymi, które mogą posiadać własny majątek i prowadzą gospodarkę na podstawie własnego budżetu²⁹. Jak więc widać z krótkiego porównania, Konstytucja RP nie odbiega znacząco od regulacji ustrojowych innych krajów, które bądź kazuistycznie wskazują na rodzaje dochodów przysługujących poszczególnym jednostkom samorządu, bądź wcale nie regulują tych kwestii. Polska

²⁹ Szerzej na temat podmiotowości jednostek samorządu terytorialnego w Republice Czeskiej, zob.: M. Kozieł, *Reguły budżetowe ograniczające budżet i dług publiczny jednostek samorządu terytorialnego w Republice Czeskiej*, [w:] W. Miemieć (red.), *Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy*, Warszawa 2016, s. 82.

ustawa zasadnicza wskazuje, podobnie jak Karta, że struktura dochodów publiczno-prawnych jednostek samorządu terytorialnego powinna być oparta na zasadzie ich dywersyfikowania, przy jednoczesnym wyposażeniu tych jednostek w instrumenty kształtowania ich wysokości, powszechnie nazywane władztwem dochodowym. Dywersyfikacja dochodów powinna być rozumiana jako zróżnicowanie źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego na tyle duże, by zapewnić elastyczną politykę dochodową, zapewniającą bezpieczeństwo finansowe jednostek samorządu. Uzależnienie gospodarki finansowej w gospodarce podmiotów zarówno publicznych, jak i prywatnych stwarza niebezpieczeństwo zaprzestania realizacji zadań w sytuacji braku wydolności ze źródła dochodów. Analiza przepisów przede wszystkim ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego prowadzi do wniosku, iż ustawodawca krajowy zapewnił dywersyfikację dochodów na wszystkich szczeblach samorządu terytorialnego, tworząc wśród dochodów własnych podgrupy obejmujące dochody z tytułu danin publicznych, dochody z majątku tych jednostek oraz dochody pochodzące z wpłat jednostek organizacyjnych oraz inne mniej istotne fiskalnie. Analizując jednak najważniejszą z tych grup, jaką niewątpliwie jest grupa danin publicznych, dochodzi się do wniosku o różnym wyposażeniu jednostek w poszczególne rodzaje tych danin, czego nie zmieniają przepisy ustawy o dochodach j.s.t., nakazujące traktować jako dochody podatkowe udziałów jednostek samorządu terytorialnego w podatkach dochodowych.

Ponieważ jednak EKSL powszechnie traktowane jest jako zbiór przepisów o charakterze postulatywnym, ustawodawca krajowy ma dużą swobodę w stosowaniu standardów Karty w porządku krajowym³⁰. Jak widać w przytoczonych przepisach konstytucyjnych wybranych krajów europejskich, różne są zakresy wyposażenia samorządu terytorialnego w dochody własne. Polskie rozwiązania wydają się na tym tle i tak dość wiernie oddające intencje twórców Karty, by samorząd terytorialny posiadał dochody własne oparte na ich dywersyfikacji. Jedynym zastrzeżeniem jest brak pełnej gamy dochodów własnych w przypadku innych niż gminy jednostek samorządu terytorialnego, jednakże należy spojrzeć na przepisy konstytucyjne z perspektywy czasu, w którym były tworzone. Wieloszczeblowy samorząd stworzono w Polsce dopiero w 1998 r., chcąc więc wyposażyc wszystkie jednostki samorządu terytorialnego w dochody z „własnych” podatków, należałoby takie stworzyć, przekazać im dochody będące dotychczas własnością państwa lub gminy – każda z tych decyzji byłaby niepopularna i mogłaby naruszyć stabilność finansową państwa lub gmin.

³⁰ Z. Ofiarski, *Standard z art. 9 ust. 3 EKSL jako wzorzec kontroli na przykładzie wybranych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] M. Ofiarska (red.), *EKSL a prawo samorządu terytorialnego*, Szczecin 2015, s. 386.

Konkludując, należy stwierdzić istniejącą synergię pomiędzy rozwiązaniami ustrojowymi występującymi w Konstytucji RP i EKSL, dotyczącymi regulacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego. W obu aktach podkreśla się konieczność zapewnienia rzeczywistej możliwości realizacji zadań publicznych poprzez wyposażanie jednostek samorządu terytorialnego w system dochodów proporcjonalny do możliwości i adekwatny do rozmiarów realizowanych zadań. W obu aktach wskazuje się również na konieczność zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego atrybutu władztwa w zakresie kształtowania dochodów. Niemniej ważny jest dokonywany w obu aktach podział dochodów jednostek samorządu na dochody własne oraz te pochodzące z innych publicznych zasobów finansowych, przybierające formę subwencji (Konstytucja RP i EKSL) oraz dotacji (Konstytucja RP).

Kolejną ustawą, która poświęcona została w całości dochodom j.s.t., jest ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Choć zarówno tytuł ustawy, jak i jej zakres przedmiotowy (art. 1 ustawy) wskazują na zamiar kompleksowego uregulowania w jednym akcie źródeł oraz zasad pozyskiwania dochodów przez j.s.t., to ustawa ta nie spełnia tego wymogu. Co wielokrotnie podkreślano w literaturze przedmiotu³¹, ustawa ta wskazuje nie tyle źródła dochodów, co raczej tytuły, z których dochody te pochodzą. Nie jest to jedyna niedoskonałość, gdyż ustawodawca pomimo zapowiedzi zawartej w tytule uregulowania dochodów jednostek samorządu terytorialnego pomija w treści normatywnej wiele zagadnień mieszczących się w problematyce dochodów j.s.t. Chodzi zwłaszcza o tak istotne zagadnienia, jak wyczerpujący katalog źródeł dochodów j.s.t. niedoprecyzowanych przez tę ustawę, które uregulowane zostały w innych aktach prawnych. Pominięto również doprecyzowanie zasad i procedur realizacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Nie należy więc traktować omawianej ustawy jako jedynej podstawy regulacji dochodów j.s.t., co więcej, nie może być ona traktowana jako samodzielna podstawa roszczenia o wymiar i pobór opisanych w niej dochodów.

Omawiana ustawa w sposób rozbudowany klasyfikuje dochody i przypisuje je poszczególnym szczeblom j.s.t. Wymieniając grupy dochodów w art. 3 tej ustawy, prawodawca dokonuje ich wstępnego podziału na dochody obligatoryjne i fakultatywne. Do dochodów obligatoryjnych zalicza: dochody własne, w tym udziały w podatkach dochodowych, subwencję ogólną, dotacje celowe z budżetu państwa – w tym więc zakresie klasyfikacja przyjęta w ustawie pokrywa się z klasyfikacją dokonaną w Konstytucji RP. Do dochodów fakultatywnych ustawa zalicza: środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej, inne środki określone w odrębnych przepisach, i jest to ta grupa dochodów, która nie mieści się

³¹ E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 20 i n.

w strukturze dochodów określonej w Konstytucji RP³². Podział wynikający z brzmienia cytowanego przepisu nie jest zbyt szczęśliwie zredagowany, gdyż może sugerować, że wśród dochodów obligatoryjnych wszystkie są pobierane przez poszczególne gminy. Tymczasem z przepisów regulujących poszczególne tytuły dochodów jednoznacznie wynika, że niektóre z dochodów jedynie mogą być pobierane przez gminy. Należy więc przyjąć, że ustawodawcy chodziło o wskazanie tych dochodów, które będą dochodami budżetów gmin, bez względu na to, czy będą, czy też nie będą realizowane. Uwaga ta nie będzie miała znaczenia przy dochodach z tytułu podatków gminnych czy udziałów w podatkach dochodowych, lecz nabierze aktualności w przypadku między innymi opłat publicznych stanowiących dochód gminy, np. opłaty targowej czy z tytułu posiadania psów. Innymi słowy ustawodawca stworzył katalog dochodów, które są (albo mogą być) dochodami gminy, lecz w oderwaniu od rzeczywistości ich realizacji.

Podobnego komentarza wymagają dochody sklasyfikowane co prawda jako dochody własne, ale tylko dla potrzeb przedmiotowej ustawy (udziały w podatkach dochodowych). Z punktu widzenia wpływów budżetowych są one niewątpliwie dochodem, jednakże z uwagi na brak jakichkolwiek elementów władztwa po stronie samorządu terytorialnego nie mogą być traktowane równoznacznie z innymi dochodami podatkowymi (co nie oznacza, że we wszystkich pozostałych dochodach podatkowych gminy posiadają instrumenty władztwa dochodowego, o czym w dalszej części). Zamieszczenie ich wśród innych dochodów własnych jest więc zabiegiem, w którym ustawodawca kwalifikuje dochody z tych źródeł po stronie dochodów własnych, jako dochód należny, obligatoryjny oraz uwzględniany w poziomie dochodów determinujących średnią dochodów gminy na jednego mieszkańca, choć niewykazujący w swej konstrukcji elementów, na które wpływ mają jednostki samorządu terytorialnego.

W dalszej kolejności ustawa wymienia imienne grupy dochodów, stanowiące dochody własne poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego³³, choć już na wstępie należy zwrócić uwagę, iż nie jest to katalog zamknięty i został sformułowany w sposób bardzo ogólny. Ustawodawca niekonsekwentnie wymienia te dochody, bądź nazywając je imiennie (jak w przypadku podatków czy niektórych opłat), bądź wskazując grupy dochodów (jak w przypadku wpływów od jednostek organizacyjnych czy mienia jednostek samorządu terytorialnego), bądź wreszcie ograniczając się do odesłania do odrębnych przepisów, z których wynika przypisanie poszczególnych dochodów do

³² Zob. E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012, s. 415.

³³ W dużym uogólnieniu można przyjąć, iż katalog dochodów w poszczególnych jednostkach samorządu terytorialnego jest do siebie zbliżony, choć w przypadku powiatów jedynymi dochodami podatkowymi są udziały w podatkach dochodowych, podobnie jak w województwie, oprócz braku podatków samorządowych brak jest również opłat zasilających budżet tej jednostki.

budżetu gminy (tak jak w przepisie art. 4 ust. 1 pkt 2 lit. f i pkt 12 ustawy). Z punktu widzenia genezy ustawy taka konstrukcja wydaje się być niedoskonała, skoro bowiem intencją ustawodawcy było objęcie jedną kompleksową regulacją, źródeł i zasad gromadzenia dochodów, to zabieg ten stanowczo nie udał się w pierwszym zakresie. Zwłaszcza jeśli chodzi o grupę danin publicznych, bo o ile ustawodawca wymienił wszystkie dochody podatkowe, to w przypadku opłat część została wymieniona w art. 4, a co do reszty ustawodawca odsyła do ustaw szczególnych, w których uregulowano zarówno ich konstrukcję, jak i wskazano właściwy budżet będący ich beneficjentem. Mając na uwadze te ustalenia, rozpatrywanej ustawy nie można traktować jako samodzielnej podstawy realizacji wszystkich dochodów własnych jednostki samorządu terytorialnego ani w sensie materialnym, ani formalnym, nie zawiera bowiem wyczerpujących regulacji dotyczących katalogu dochodów ani regulacji dotyczących sposobu ich pobierania – nie wskazując nawet, jakie procedury obowiązują w tym zakresie.

Ustawa o dochodach j.s.t. w przypadku niektórych dochodów, zwłaszcza podatkowych, jest jedyną podstawą prawną wprost stanowiącą o przynależności tego dochodu publicznego do budżetu gminnego. W ustawie o podatku rolnym³⁴, o podatku leśnym³⁵, o podatkach i opłatach lokalnych³⁶, podatku od spadków i darowizn³⁷, podatku od czynności cywilnoprawnych³⁸ brak jest przepisów wprost decydujących o beneficjencie tych dochodów. W pozostałych imiennie wymienionych dochodach własnych o przynależności do dochodów gminnych decydują przepisy regulujące te dochody – art. 2 ust. 4 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (karta podatkowa)³⁹, art. 141 ust. 1 ustawy Prawo geologiczne i górnicze (opłata eksploatacyjna)⁴⁰. Ustawa zawiera też odesłanie do przepisów szczególnych, z których wynika przynależność wskazanego dochodu publicznego do budżetu gminy. Ten katalog dochodów jest obszerny i zawiera między innymi opłaty publiczne. W tym też zakresie widoczna jest niedoskonałość analizowanej ustawy, która będąc w zamierzeniu aktem porządkującym i konstytuującym źródła dochodów j.s.t., stała się w rzeczywistości regulacją szczątkową i niepełną.

W przypadku dochodów pochodzących z subwencji i dotacji ustawa dokonuje klasyfikacji poszczególnych części subwencji ogólnej (art. 7 ustawy), zasad jej podziału, jak również rodzajów dotacji oraz zasad ich uzyskiwania lub przekazywania.

³⁴ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r., t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1892 ze zm.

³⁵ Ustawa z dnia 30 października 2002 r., t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1821 ze zm.

³⁶ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r., t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 445 ze zm.

³⁷ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r., t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 644 ze zm.

³⁸ Ustawa z dnia 9 września 2000 r., t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1150 ze zm.

³⁹ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r., t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2157 ze zm.

⁴⁰ Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r., t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2126 ze zm.

Klasyfikacji dochodów publicznych dokonuje również ustawa o finansach publicznych⁴¹. Co ważne, ustawa nie wyjaśnia w sposób definicyjny użytych pojęć, ograniczając się przede wszystkim do enumeratywnych wyliczeń i strukturalnych powiązań. Kategoria środków publicznych jest złożona, lecz dla potrzeb przedmiotowych rozważań zostanie ograniczona jedynie do dochodów publicznych. Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 do kategorii środków publicznych zalicza się dochody publiczne. Z kolei do dochodów publicznych, zgodnie z ust. 2 ustawy, zalicza się daniny publiczne, inne dochody budżetowe należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych, dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, dochody ze spadków, zapisów i darowizn, należne odszkodowania, kwoty uzyskane z udzielonych poręczeń i gwarancji, a także dochody ze sprzedaży majątku. Przyjmuje się, że katalog wymienionych dochodów lub grup dochodów ma charakter otwarty, co już samo w sobie rodzi pytania o sens takich wyliczeń⁴².

Użyty w powołanym przepisie podział klasyfikacyjny dochodów publicznych, pozostaje niespójny z innymi przytoczonymi powyżej podziałami⁴³. Przede wszystkim ustawa wprowadza, lecz nie definiuje pojęcia danin publicznych stanowiących dochody publiczne. Co prawda Konstytucja RP również odwołuje się do pojęcia danin publicznych, lecz wskazuje tylko jedną z nich – podatki. Z kolei ustawa o finansach publicznych w sposób enumeratywny wymienia pozostałe rodzaje danin, nie uzasadniając jednakże, dlaczego wymienione znalazły się w tym katalogu ani dlaczego brakuje w nim tych, które w doktrynie prawa finansowego zawsze uznawane były za daniny publiczne – np. dopłat⁴⁴ lub ceł⁴⁵. Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p. do kategorii danin publicznych zalicza się podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek

⁴¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm.

⁴² R. Bucholski, *Komentarz do art. 5 ustawy o finansach publicznych*, [w:] H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, Warszawa 2014, s. 25. Podobnie dowodzi otwartego katalogu środków publicznych E. Kornberger-Sokołowska, *Komentarz do art. 5 ustawy o finansach publicznych*, [w:] W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 19.

⁴³ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 44 i n., komentarz do art. 5.

⁴⁴ W tym przypadku nie jest to oczywista kwalifikacja, gdyż ustawodawca nie używa nigdzie pojęcia dopłaty, a i nie wszyscy przedstawiciele doktryny uznają dopłaty za odrębny od opłat rodzaj danin publicznych.

⁴⁵ Zarówno doktryna, jak i orzecznictwo sądowe wyraźnie zaliczają cła do danin publicznych, zob.: A. Drwiłło, *Cło i należności celne*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, Warszawa 2011, s. 871; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 17 listopada 2011 r., sygn. akt III SA/Gd 404/11, SIP LEX.

sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw. Niewątpliwie redakcja tego przepisu nie jest adekwatna do przypuszczalnej intencji ustawodawcy, jeśli bowiem wskazał w powołanym przepisie, co należy do kategorii danin publicznych, to powinien dokonać pełnej i wyczerpującej systematyzacji, bez pomijania jakichkolwiek uznanych rodzajów danin. Tymczasem stworzony katalog danin publicznych nie zawiera bezpośrednio żadnych wskazówek kryteriów zakwalifikowania do niego poszczególnych dochodów, co więcej, ustawodawca w zakresie nieuregulowanym odsyła do innych niesprecyzowanych dochodów, o charakterze niedookreślonym przez ustawodawcę (ani ustaw, ani danin). Nie można więc na podstawie tylko brzmienia powołanego przepisu stwierdzić, dlaczego w tym samym miejscu znalazły się tak różne, jeśli chodzi o charakter i podstawy prawne, dochody, jak podatki, opłaty oraz wpłaty z zysku jednoosobowych spółek Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Trudno też orzec, dlaczego ustawodawca tworzy w drugiej części powołanego przepisu odesłanie do innych ustaw, po czym w kolejnym przepisie art. 5 ust. 2 pkt 2 kwalifikuje do innych niż daninowe dochodów publicznych kolejne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych, należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych. Taka konstrukcja powołanych przepisów pozwala przypuszczać, iż istnieją albo mogą istnieć w kategorii danin publicznych inne niż wymienione enumeratywnie dochody, które różnią się swym charakterem (bo raczej nie podstawą prawną, gdyż tu ustawodawca konsekwentnie odwołuje się przede wszystkim do innych niedookreślonych ustaw) od kategorii dochodów, które ustawodawca nazywa innymi dochodami wynikającymi z ustaw, a jednocześnie niezaliczonymi do pozostałych kategoryzowanych w dalszych przepisach art. 5 ustawy dochodami publicznymi⁴⁶. Wydaje się, że prawidłowa redakcja tych przepisów powinna przewidywać enumeratywny katalog dochodów zaliczonych do danin publicznych oraz odwołanie się (ale w jednej jednostce redakcyjnej aktu prawnego) do dochodów wynikających z innych ustaw lub umów międzynarodowych. Trudno bowiem wnioskować, iż tym, co różni dochody przewidziane w obu przepisach (pkt 1 *in fine* i 2), jest użycie w pierwszym przypadku doprecyzowania, że chodzi o świadczenia pieniężne, przy jednoczesnym pominięciu tej cechy w drugim z przepisów. Jako fakt notoryjny należy przyjąć, iż wszystkie wymienione w art. 5 środki publiczne mają charakter pieniężny⁴⁷.

⁴⁶ Zob.: B. Kucia-Guściora, *Komentarz do art. 5 ustawy o finansach publicznych*, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 106; T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna*, Warszawa 2010, s. 140 i n.

⁴⁷ E. Ruśkowski zalicza do tej grupy inne niż wymienione w pozostałych przepisach analizowanego art. 5 u.f.p. dochody mające cechy publicznoprawne, np. dochody z kar pieniężnych i grzywien, *Komentarz do art. 5 ustawy o finansach publicznych* [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2010, s. 51.

Odrębnymi od wcześniej omówionych rodzajami dochodów (zarówno ze względu na systematykę podziałów, jak i charakter prawny) są te wymienione w punktach od 3 do 8 art. 5 ust. 2 ustawy. Ustawodawca wskazuje wśród nich wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług, świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych. Dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności:

- a) wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze,
- b) odsetki od środków na rachunkach bankowych,
- c) odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych,
- d) dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych.

Ponadto do tej grupy ustawodawca zalicza spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych, odszkodowania należne jednostkom sektora finansów publicznych, kwoty uzyskane przez jednostki sektora finansów publicznych z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji, dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, niestanowiące przychodów w rozumieniu ust. 1 pkt 4 lit. a i b.

Do kategorii opisanej w przepisie art. 5 ust. 2 pkt 3 zaliczyć należy te dochody, które pochodzą z odpłatnego świadczenia usług przez podmioty publiczne, a które mają charakter przede wszystkim cywilnoprawny (choć natura tych dochodów często wymyka się poza jednoznaczną klasyfikację, o czym w dalszej części).

Pozostałe, wymienione w przywołanych wyżej przepisach dochody mają charakter ewidentnie cywilnoprawny i są przede wszystkim konsekwencją posiadania przez wybrane podmioty publiczne (Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego) podmiotowości w sferze prawa cywilnego. Rozpatrując użyte w przepisach pojęcie mienia, należy je rozumieć zgodnie z definicją używaną przez kodeks cywilny. Zgodnie z art. 44 k.c. mieniem jest własność i inne prawa majątkowe. Z kolei art. 44¹ definiuje mienie państwowe jako własność i inne prawa majątkowe, stanowiące mienie państwowe, przysługujące Skarbowi Państwa albo innym państwowym osobom prawnym. Uprawnienia majątkowe Skarbu Państwa względem państwowych osób prawnych określają odrębne przepisy w szczególności regulujące ich ustrój. Zgodnie z powołanymi przepisami, które odnoszą się w drugim przepisie do Skarbu Państwa, dochody wynikające ze stosunków cywilnoprawnych z zakresu własności i innych praw majątkowych przysługujących podmiotowi publicznemu powinny być klasyfikowane do tej grupy dochodów. Redakcja powołanego przepisu nie pozostawia wątpliwości, iż ustawodawca specyfikuje niektóre tylko przykłady dochodów z mienia, nie zamykając jednocześnie tego katalogu dochodów na inne mieszczące się w pojęciu dochodów z mienia.

Pozostałe dochody również mają swój rodowód w stosunkach cywilnoprawnych, a jednocześnie należy podkreślić ich incydentalny charakter i niewielkie znaczenie jako dochodów budżetów publicznych.

W innych niż przywołane wyżej postanowieniach przepisy ustawy o finansach publicznych dokonują (choć nie jest to klasyfikacja przypisana realizacji celu kwalifikowania tych środków do źródeł dochodów publicznych) podziału dochodów publicznych, tak jak w art. 111 ustawy, który wskazuje na rodzaje (źródła) dochodów budżetu państwa, przy okazji dokonując ich podziału. Podział ten dotyczy co prawda dochodów budżetu państwa, jednakże ze względu na systemowość ustawy o finansach publicznych ma odpowiednie (z zachowaniem podziału dochodów j.s.t. dokonanych w innych aktach prawnych⁴⁸) zastosowanie do dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Powołany przepis na wstępie już dokonuje ważnego dla dalszych rozważań normatywnego podziału dochodów na dochody podatkowe i niepodatkowe, w dalszej części wymieniając poszczególne tytuły tych dochodów. Wobec jednak braku definicji autentycznej, co należy rozumieć dla potrzeb ustawy jako dochody podatkowe, należy przyjąć, iż do dochodów podatkowych powinno się zaliczyć jedynie te wpływy, które wypełniają znamiona definicji ustawowej podatku, wszystkie pozostałe natomiast dochody należy klasyfikować jako dochody niepodatkowe⁴⁹. Pomijając kolejną niekonsekwencję ustawodawcy, który nie wymienia wszystkich dochodów, często odsyłając do przepisów szczególnych, warto za niektórymi autorami podkreślić bezprzedmiotowość tego typu wyliczeń⁵⁰. Nie jest jasne bowiem, czemu ma służyć zarówno niepełne wyliczenie dochodów, jak i samo stwierdzenie, że stanowią one dochód budżetu państwa, za zasadę należy bowiem przyjąć uniwersalny charakter budżetu, który przejmuje wszystkie dochody publiczne, niezastrzeżone przepisami prawa dla innych publicznych zasobów finansowych. Waga powołanego przepisu umniejszana jest również przez to, że ustawodawca, nazywając na wstępie dochody budżetu państwa podatkowymi i niepodatkowymi, nigdzie w dalszej części powołanego przepisu nie dokonuje klasyfikacji tych dochodów według przyjętych kryteriów. W części poświęconej budżetowi jednostki samorządu terytorialnego ustawa o finansach publicznych ogranicza się w art. 216 do odesłania do przepisów niedoprecyzowanej bliżej ustawy (należy przyjąć, że ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego) w tym zakresie, który dotyczy źródeł dochodów j.s.t. Choć użyta w przepisie liczba pojedyncza może sugerować odesłanie do jednej tylko ustawy regulującej dochody budżetowe jednostki samorządu terytorialnego, to przyjąć należy interpretację wielości źródeł tych dochodów, a więc zarówno tych regulowanych przez ustawę o dochodach j.s.t., jak i innych ustaw, z których wywodzą się te dochody⁵¹.

⁴⁸ W tym znaczeniu rozpatrywane dochody budżetu państwa można odnieść odpowiednio do dochodów własnych j.s.t.

⁴⁹ Zob.: M. Karlikowska, *Komentarz do art. 111 ustawy o finansach publicznych*, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 297.

⁵⁰ L. Lipiec-Warzecha, *op. cit.*, komentarz do art. 111.

⁵¹ C. Kosikowski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 525.

Ustawa wprowadza co prawda podział dochodów jednostek samorządu terytorialnego na dochody bieżące i majątkowe, jednak ten podział ma znaczenie przede wszystkim w zakresie realizacji i równoważenia budżetu j.s.t. Zgodnie z art. 235 ust. 2 i 3 dochodami majątkowymi są dochody pochodzące z dotacji i środków przeznaczonych na inwestycje, dochody ze sprzedaży majątku, dochody z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności. Dochodami bieżącymi są zaś wszystkie dochody niezaliczone do dochodów majątkowych. Należy przyjąć kompletność tego podziału, oznaczającą brak w strukturze dochodów j.s.t. dochodów, których nie można by zaliczyć do jednej z dwóch grup⁵². Przez dochody majątkowe należy rozumieć te dochody, które mają posłużyć finansowaniu inwestycji oraz takie dochody, których źródłem jest przeniesienie składników majątkowych jednostki samorządu terytorialnego na rzecz osób trzecich⁵³. Klasyfikacja dokonana przez ustawodawcę nie pozostaje w sprzeczności z tymi, które zostały dokonane wcześniej, jak bowiem stwierdzono, dokonywana jest dla zupełnie innych celów. Nie można jednak nie zauważyć, iż w pewnym zakresie ustawodawca po raz kolejny pozostaje niekonsekwentny i powstaje wątpliwość co do sprzeczności występujących w regulacji ustawowej. Chodzi przede wszystkim o kategorie dochodów, które na podstawie art. 235 ust. 3 pkt 2 (dochody ze sprzedaży majątku) zaliczone zostały do dochodów majątkowych. Tymczasem zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 pkt 4 lit. b u.f.p. środki pochodzące z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego zaliczane są do kategorii przychodów, a nie dochodów publicznych. Redakcja komentowanego przepisu art. 235 powinna dla pewności regulacji prawnej uwzględnić klasyfikację dokonaną wcześniej w tej samej ustawie. Podobne wątpliwości można mieć przy analizie dochodów pochodzących z przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności. Spoglądając na tę sytuację przez pryzmat prawa cywilnego, należy stwierdzić, że dochodzi do przeniesienia prawa własności, co może budzić wątpliwości opisane powyżej. Jednakże ze względu na powołane wcześniej determinanty dokonywania tych klasyfikacji uznać należy, że przeprowadzone przez ustawodawcę podziały, zarówno w art. 5 ustawy, jak i art. 235 ustawy, nie muszą pozostawać ze sobą w sprzeczności, i traktować te przepisy jako narzędzia przeznaczone dla realizacji rozłącznych celów. W pierwszej sytuacji należy założyć intencyjne działanie ustawodawcy zmierzającego do wskazania źródeł dochodów publicznych, w drugiej zaś ustawodawca dąży do wyodrębnienia w budżecie dwóch rodzajów dochodów (żeby nie powiedzieć – budżetów), z których grupa dochodów bieżących w zestawieniu z wydatkami bieżącymi ma pozwolić na

⁵² Zob.: M. Bogucka-Felczak, *Komentarz do art. 236*, [w:] H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski (red.), *op. cit.*, s. 627.

⁵³ J. M. Salachna, *Komentarz do art. 235*, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *op. cit.*, s. 741.

ustalanie wyniku operacyjnego budżetu. Natomiast druga grupa dochodów ma wskazywać na stan i efektywność wykorzystywania mienia samorządowego, które nie może być uznane za główne źródło finansowania zadań publicznych.

Również kolejna grupa przepisów dokonująca kwalifikacji dochodów ma przede wszystkim znaczenie dla realizacji budżetowej zasady szczegółowości i transparentności. Zarówno przepisy ustawy o finansach publicznych (art. 39 ustawy), jak i wykonawcze do niej przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych⁵⁴ dokonują klasyfikacji dochodów przy zastosowaniu podziałek klasyfikacji budżetowej. Klasyfikowanie dochodów budżetowych odbywa się przy wykorzystaniu działów, rozdziałów i paragrafów klasyfikacji budżetowej, których nazwy i numery wynikają wprost z powołanego rozporządzenia. Na uwagę zasługuje przede wszystkim dział 756 o nazwie „Dochody od osób prawnych, od osób fizycznych i od innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej oraz wydatki związane z ich poborem”, w którym poszczególne rozdziały dotyczą dochodów realizowanych zarówno na rzecz budżetu państwa, jak i jednostek samorządu terytorialnego. W poszczególnych rozdziałach znajdują się przede wszystkim dochody podatkowe, ale również dochody pochodzące z opłat i innych świadczeń publicznych oraz wpływy, które wynikają ze stosunków cywilnoprawnych. Jednakże pełna klasyfikacja poszczególnych dochodów budżetowych dokonywana jest na poziomie paragrafów (najbardziej szczegółowej podziałki klasyfikacyjnej), które w katalogu rozpoczynającym się od numeru 001 do numeru 855 wskazują na poszczególne tytuły wpływów. Zgodnie z objaśnieniami do Załącznika nr 3 do rozporządzenia do dochodów majątkowych jednostki samorządu terytorialnego, o których mowa w art. 235 ust. 3 ustawy, zalicza się paragrafy: 076-078, 080, 087, 618, 620, 625, 626, 628-634, 641-645, 651-653, 656, 661-666, 668 i 669. Należy więc przyjąć, że wszystkie pozostałe dochody (rozporządzenie posługuje się pojęciem przychodów w rozumieniu ustalonym przez ustawę o finansach publicznych) będą kwalifikowane według przepisów ustawy o finansach publicznych jako dochody bieżące budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Przeprowadzona analiza przepisów prawa wskazuje na duże rozbieżności w zakresie kwalifikowania dochodów publicznych, nie są to jednakże rozbieżności na tyle znaczące, by mówić o ich wewnętrznej sprzeczności. Przegląd przepisów regulujących dochody publiczne prowadzi przede wszystkim do wniosku potrzeby usystematyzowania regulacji prawnej, a z drugiej strony jej uzupełnienia o brakujące zakresy dotyczące między innymi pełnego i wyczerpującego wskazania katalogu dochodów publicznych.

⁵⁴ T.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 1053 ze zm.

Podziały dokonywane przez ustawę o finansach publicznych nie pozostają w sprzeczności z podziałami dokonywanymi w innych aktach prawnych, choć przy wielości kryteriów i samych podziałów warto sformułować postulat ujednoczenia podziałów dochodów sektora finansów publicznych w ustawach posługujących się kategorią dochodów publicznych⁵⁵. Co prawda wynikające z analizowanych przepisów kategorie dochodów dają się wzajemnie agregować, to jednak dla przejrzystości i pewności prawa zabieg taki powinien być przez ustawodawcę rozważony. Użyta w ustawie o finansach publicznych kategoria dochodów publicznych ma zastosowanie w ustawie o dochodach j.s.t. (oczywiście ta kategoria występuje również w innych aktach prawnych, jak np. w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁵⁶), gdyż wszystkie tam wymienione dochody kwalifikują się do wynikającej z ustawy o finansach publicznych kategorii dochodów publicznych. Wątpliwości powstać mogą w odniesieniu do kategorii dochodów wywodzących się z gospodarowania majątkiem jednostki samorządu terytorialnego, zgodnie bowiem z przepisami ustawy o dochodach j.s.t. są one klasyfikowane jako dochody własne. Z kolei ustawa o finansach publicznych odróżnia dwie postacie środków publicznych wywodzących się z majątku publicznego. Jako przychody klasyfikuje się te środki, które pochodzą z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (art. 5 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy). Natomiast jako dochody klasyfikuje się dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych (art. 5 ust. 2 pkt 4 ustawy) oraz dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, niestanowiące przychodów w rozumieniu ust. 1 pkt 4 lit. a i b (art. 5 ust. 2 pkt 8 ustawy). Wydaje się, że *ratio legis* powołanych przepisów ma odpowiadać specyfice środków pozyskiwanych w drodze prywatyzacji, dokonywanej na podstawie przepisów ustawy o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników⁵⁷. Na gruncie ustawy o finansach publicznych inaczej należy więc klasyfikować środki pochodzące z procesów poddanych regulacji ustawy o prywatyzacji i komercjalizacji, inaczej natomiast wszystkie inne środki pozyskane w wyniku rozporządzania mieniem podmiotu publicznego. Takie ustalenia mają bezpośredni wpływ na regulacje wynikające z ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Zakładając racjonalność ustawodawcy oraz dokonując ustaleń interpretacyjnych, należy przyjąć, iż przepisy ustawy o dochodach j.s.t. pozostają zgodne z regulacjami ustawy o finansach publicznych. To ustawa o finansach publicznych dokonuje uniwersalnej klasyfikacji środków publicznych dla całego systemu finansów publicznych, jeśli nawet traktować przepisy ustawy o dochodach j.s.t. jako przepisy szczególne, to nie mogą one pozostawać w sprzeczności z przepisami ustawy o finansach

⁵⁵ Zob. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Komentarz do art. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2004, s. 21 i n.

⁵⁶ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r., t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1458.

⁵⁷ Ustawa z dnia 30 sierpnia 1996 r., t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2170 ze zm.

publicznych. Na uwagę zasługuje również używane w ustawie sformułowanie, iż dotyczy ona źródeł dochodów. Należy więc przyjąć, iż główną jej rolą jest wskazanie pochodzenia dochodów poszczególnych jednostek samorządu, bez dokonywania ich klasyfikacji. Również wykładnia celowościowa przepisów obu ustaw prowadzi do takich wniosków. Ustawa o finansach publicznych, w dużym uproszczeniu oczywiście, wskazuje wspólne dla sektora finansów publicznych reguły, natomiast ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego wskazuje źródła dochodów oraz sposób ich realizacji, choć, jak wskazano wcześniej, nie jest to regulacja wyczerpująca ani pod względem materialnym, ani proceduralnym.

Kolejną rozbieżnością pomiędzy przepisami obu ustaw jest brak ujęcia w przepisach ustawy o finansach publicznych subwencji i dotacji jako dochodów publicznych. Odnosząc się do tezy wyczerpującego charakteru katalogu z art. 5 u.f.p., należy stwierdzić, iż katalog ten jednak nie jest zamknięty. Przyjmując uniwersalny charakter przepisów z art. 5 mającego zastosowanie zarówno do tzw. sektora państwowego, jak i samorządowego, wspomniana kategoria subwencji i dotacji powinny się tam znaleźć (choć oczywiście tylko po stronie dochodów jednostki samorządu terytorialnego, gdyż dla budżetu państwowego będą one wydatkiem). Ustawa o finansach publicznych dokonuje kwalifikacji subwencji i dotacji jako wydatków budżetu państwa, lecz czyni to jedynie pod kątem kwalifikowania tych instytucji jako odpowiedniej pozycji budżetu. Tak więc dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pochodzące z dotacji lub subwencji, pomimo braku ich kwalifikacji wśród dochodów ujętych w art. 5 u.f.p., należy traktować jako należące do tej kategorii.

1.3. Doktrynalne klasyfikacje dochodów jednostek samorządu terytorialnego

Podział doktrynalny dochodów publicznych jest niezbędnym uzupełnieniem, a czasami pierwowzorem podziałów dokonywanych przez ustawodawcę, który, jak wcześniej wskazano, unika w przepisach prawa dokonywania klasyfikacji dochodów uwzględniającego ich naturę prawną, ograniczając się do tworzenia taksatywnych katalogów dochodów publicznych. Zarówno dla celów poznawczych, jak i empirycznych warto jednak posługiwać się podziałami doktrynalnymi, będącymi efektem badań i analiz w zakresie cech prawnych poszczególnych dochodów publicznych. Nie kwestionując obowiązującego porządku prawnego, pozwala to postulować dokonanie pewnych zmian normatywnych stanu prawnego z zakresu finansów samorządowych, które, jak wynika z prowadzonych badań, wydają się być konieczne. Należy bowiem mieć na uwadze walory teoretycznych rozwiązań utrwalonych w doktrynie (z natury rzeczy nieuwzględniających bieżących, nie

zawsze uniwersalnych efektów prac legislacyjnych), które mogą posłużyć lepszemu rozumieniu i stosowaniu rozwiązań prawnych, a w niektórych sytuacjach powinny zainspirować ustawodawcę do racjonalnego wykorzystywania utrwalonych w doktrynie twierdzeń. Ze względu na konstrukcję pracy i założony temat badawczy nieuniknione jest więc dokonanie przeglądu i klasyfikacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego, opartego na dorobku doktrynalnym.

Dla potrzeb dalszych rozważań poddane analizie zostaną jedynie dochody w znaczeniu używanym przez ustawę o finansach publicznych, a więc bez środków publicznych kwalifikowanych przez tę ustawę jako przychody.

Wobec wielu występujących kryteriów klasyfikacji dochodów budżetowych w pierwszej kolejności wybrać należy te, które dotyczą charakteru prawnego poszczególnych tytułów dochodów. W pierwszej kolejności należy odnieść się do podziału dochodów budżetowych ze względu na rodzaj stosunku prawnego łączącego beneficjenta wpływu z podmiotem świadczącym. Historyczne klasyfikacje dochodów publicznych (skarbowych) w zasadzie nie różnią się od obecnego ich klasyfikowania, oczywiście z uwzględnieniem zmieniających się uwarunkowań prawnych i społeczno-gospodarczych, które decydują o pojawianiu się nowych lub eliminacji dotychczasowych źródeł dochodów. I tak bez uwzględniania podziału na dochody państwowe i samorządowe (oba rodzaje są przecież dochodami publicznymi w rozumieniu zarówno obecnych, jak i wcześniejszych regulacji prawnych), w nauce polskiej wskazywano na następujące podziały i klasyfikacje dochodów. Stanisław Głąbiński klasyfikował dochody publiczne (skarbowe) na: 1. Dochody z podatków, ceł i monopolów państwowych, 2. Dochody z opłat skarbowych i innych przychodów administracyjnych, 3. Dochody z przywilejów skarbowych, 4. Dochody z majątku, kapitałów i przedsiębiorstw skarbowych, 5. Dochody z kredytu publicznego⁵⁸. W kategorii dochodów podatkowych „ciał samorządowych” wskazuje autor na podatki samoistne, które nie są oparte na podatkach państwowych, lecz w całości stanowią dochód samorządowy, podatki będące dodatkami do podatków państwowych oraz udziały w podatkach państwowych. Z kolei w kategorii opłat skarbowych traktowanych jako świadczenia pieniężne pobierane od osób, na rzecz których dokonywane są czynności urzędowe lub wykonywane usługi publiczne organów lub jednostek organizacyjnych, wyróżnia autor opłaty za używanie zakładów publicznych, opłaty sądowe i administracyjne oraz opłaty państwowe i samorządowe⁵⁹. Do pozostałych „przychodów administracyjnych” zalicza wpływy z kar pieniężnych, odsetek, opłaty egzekucyjne i inne mniej istotne skarbowo. Osobną kategorią, nie tylko ze względu na pochodzenie, ale przede wszystkim rodzaj stosunku prawnego i naturę dochodów, są

⁵⁸ S. Głąbiński, *Nauka skarbowości*, Warszawa-Lwów 1925, s. 219.

⁵⁹ *Ibidem*, s. 469 i n.

dochody pochodzące od przedsiębiorstw i z tytułu uprawnień o charakterze prywatnym, zastrzeżone dla podmiotu publicznego w interesie skarbowym. Zaliczyć do nich można dochody z przywilejów skarbowych traktowane jako dochody przynieszone przez przedsiębiorstwa publiczne i dochody pochodzące z uprawnień natury prywatnej, takich jak czynsze dzierżawne czy opłaty za zarząd⁶⁰.

Z kolei Edward Strasburger wyróżnił trzy grupy dochodów: 1) prywatno-gospodarcze, 2) prawno-publiczne, 3) z kredytu publicznego⁶¹. W pierwszej grupie znajdują się te dochody, które podmiot publiczny pozyskuje, działając jak każdy inny podmiot gospodarczy, a więc mogą to być dochody z majątku czy pochodzące od przedsiębiorstw publicznych. W drugiej grupie znajdują się te dochody, które są efektem władzy publicznej (przymusu), pozwalającej przejmować część dóbr od gospodarstw prywatnych, w postaci przede wszystkim podatków i opłat. W trzeciej grupie znajdują się te dochody, które autor nazywa „nadzwyczajnymi”, a które są wynikiem zaciągnięcia zobowiązań przez podmiot publiczny, przede wszystkim w formie pożyczek.

Ignacy Weinfeld, wskazując, iż do dochodów skarbowych należy zaliczyć jedynie te, które wyrażone są w pieniądzu, klasyfikował je na: 1) dochody ze skarbowych danin publicznych, 2) dochód czysty z monopoli skarbowych, 3) dochód czysty z przedsiębiorstw państwowych, 4) dochody administracyjne, wśród których wyróżnia przede wszystkim opłaty administracyjne, dochody z czynszów i kar⁶². Klasyfikacja ta oparta była na polskiej statystyce finansowej, a więc w dużym uproszczeniu odpowiedniku dzisiejszej klasyfikacji budżetowej.

Roman Rybarski dzielił możliwe do uzyskania przez państwo (podmiot publiczny) dochody na: 1) dochody z działalności zarobkowej, traktowane jako efekt posiadania majątku i prowadzenia działalności gospodarczej, czy to bezpośrednio, czy też za pomocą jednostek organizacyjnych, 2) dochody z danin przymusowych nakładanych na gospodarstwa pozapaństwowe, do których autor zalicza podatki jednostronnie obciążające gospodarstwo (prywatne), opłaty skarbowe za czynności urzędowe (wśród których wymienia również dopłaty, jako szczególny rodzaj opłat), 3) dochody z tytułu specjalnych przywilejów państwowych niewynikających z działalności zarobkowej ani danin⁶³.

Analizując wyodrębnione kategorie dochodów czy raczej źródeł dochodów, dojść należy do wniosku, że wszyscy wymienieni autorzy przedwojenni wskazują na dwa podstawowe rodzaje dochodów – te, u podstaw których leży stosunek cywilnoprawny,

⁶⁰ *Ibidem*, s. 475 i n.

⁶¹ E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1924, s. 136.

⁶² Autor dokonuje tej klasyfikacji, w oparciu o ówczesnie obowiązującą klasyfikację budżetową wykorzystywaną w planach finansowych – I. Weinfeld, *Daniny, Podatki, Opłaty, Cla i Akcyzy. Tom II Skarbowości Polskiej*, Warszawa 1937, s. 74.

⁶³ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 143.

oraz te, które charakteryzują się istnieniem stosunku publicznoprawnego łączącego beneficjenta (państwo, jednostkę samorządu terytorialnego) z podmiotem zobowiązanym. Również wewnętrzny podział dochodów w kategorii dochodów publicznoprawnych u wszystkich autorów posiada cechę wewnętrznego zróżnicowania. Utrwalony wydaje się być już wtedy pogląd o zróżnicowanym – jeśli idzie o naturę prawną – charakterze dochodów z tytułu danin publicznych, w których obok podatków (które są jakby naturalnym źródłem dochodów każdego związku publicznoprawnego) należy wyróżnić opłaty, cła, monopole państwowe i inne należności. Pozostałe dochody należy traktować uzupełniająco jako przejaw aktywności podmiotu publicznego (państwa, jednostki samorządu), który w ramach dopuszczalnej prawem możliwości wchodzenia w stosunki prywatnoprawne, uzyskuje dochody z tego tytułu.

W okresie powojennym klasyfikacje dochodów publicznych determinowane były przede wszystkim innym ustrojem państwa, a także likwidacją w 1950 r. samorządu terytorialnego.

Pomimo upływu czasu klasyfikacje dochodów państwowych były (i w dużej mierze są nadal) na tyle uniwersalne, że można je stosować również do dochodów współczesnego samorządu terytorialnego. Niewątpliwie aktualne pozostają te podziały, które opierają się na charakterze stosunków prawnych łączących podmioty dostarczające dochodów oraz beneficjentów tych dochodów. Analiza przepisów dokonanych na wstępie wskazuje na istnienie dwóch podstawowych grup dochodów, dzielonych ze względu na powołane kryterium rodzaju stosunku prawnego. Istnienie dochodów opartych na stosunkach cywilnoprawnych i publicznoprawnych (niektórzy autorzy precyzują ten podział, odwołując się do tytułów publiczno- i prywatno-prawnych⁶⁴) nie podlega kwestionowaniu, lecz przyjęcie tezy, że każdy dochód da się bezwzględnie zakwalifikować do którejś z dwóch wymienionych grup, wydaje się być ryzykowne, co widoczne będzie w dalszej części opracowania.

Dochody publicznoprawne charakteryzują się przede wszystkim tym, że przyporządkowanie ich do konkretnego budżetu (państwa, jednostki samorządu terytorialnego) wymaga regulacji ustawowej. Ustawa ta wskazuje właściwy budżet jako beneficjenta dochodów z określonych nią źródeł⁶⁵. Zarówno forma prawna (ustawowa, a więc narzucona podmiotom zobowiązanym), za pomocą której wyposażono beneficjenta dochodu, jak i instrumenty prawne, które wspomagają realizację tych dochodów, sytuują podmioty publiczne pobierające te dochody w roli władczej i uprzywilejowanej. Z kolei dochody prywatno-prawne (cywilnoprawne) uzyskuje podmiot publiczny (państwo, jednostka

⁶⁴ C. Kosikowski i E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, t. 1, Białystok 1993, s. 140. Podobnie C. Kosikowski, *Polskie prawo finansowe na tle prawa UE*, Warszawa 2008, s. 150.

⁶⁵ A. Borodo, *Finanse publiczne*, Sopot 2000, s. 187.

samorządu terytorialnego), wykorzystując swoją podmiotowość w sferze prawa prywatnego⁶⁶. W przypadku tych dochodów podmiotowość publiczna schodzi na plan dalszy, a beneficjent dochodu wykorzystuje swoją podmiotowość prywatnoprawną i realizuje dochód jako wierzyciel występujący w stosunku cywilnoprawnym⁶⁷. Konkludując, stwierdzić należy, iż dochody publiczne (publiczno-prawne) posiadają pewne charakterystyczne cechy odróżniające je od innych dochodów. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na sposób ich kreowania, związany zawsze z ustawą wprowadzającą je do struktury dochodów budżetowych, a z drugiej strony nakładającą ciężar na podmiot zobowiązany. Ustawy te kształtują konstrukcję prawną dochodu publicznego, wskazując jednocześnie do jakiego zasobu publicznego ten dochód należy. Drugą ważną cechą jest wywodząca się z klasycznego kształtu stosunku administracyjnego pozycja stron powstałych na skutek realizacji dochodu publicznego. Pozycja ta pozostaje zdecydowanie nierównorzędna i obwarowana przymusem, którym dysponuje podmiot publiczny, co więcej, najczęstszą sytuacją jest to, że świadczeniu pieniężnemu podmiotu zobowiązanemu do realizacji dochodu publicznego bezpośrednio nie towarzyszy żadne świadczenie drugiej strony lub jest ono nieekwiwalentne.

Z kolei dochody prywatno-prawne oparte na klasycznym stosunku cywilnoprawnym charakteryzują się równorzędnością stron stosunku powstającego przy realizacji tej grupy dochodów⁶⁸. Tak więc podmiot publiczny przy ich realizacji pozostaje w pozycji „normalnego” uczestnika obrotu cywilnego czy gospodarczego. Co za tym idzie, dochody zaliczone do tej grupy charakteryzować się będą wzajemnością świadczeń i to najczęściej ekwiwalentnych⁶⁹.

Drugim kryterium podziału jest pochodzenie dochodów, które pozwala je klasyfikować na dochody własne i transferowe. Kryterium wyróżnienia tych grup dochodów jest sposób ich pozyskania i możliwość prawnego ich dochodzenia. Dochody własne należy traktować jako finansowy element decentralizacji finansów publicznych, będący instrumentem gwarantowania samodzielności jednostek samorządu terytorialnego. Utworzenie samorządu terytorialnego w jego nowoczesnej postaci wymagało stworzenia takich realnych instrumentów realizowania zadań publicznych, co z kolei przełożyło się na ustawowe przekazanie jednostkom samorządu terytorialnego całej grupy dochodów publicznych. Tak więc ustawowe wskazanie dochodów (źródeł dochodów) jako stanowiących wyłączny dochód konkretnej jednostki samorządu terytorialnego, wraz z wyposażeniem tej

⁶⁶ *Ibidem*, s. 187.

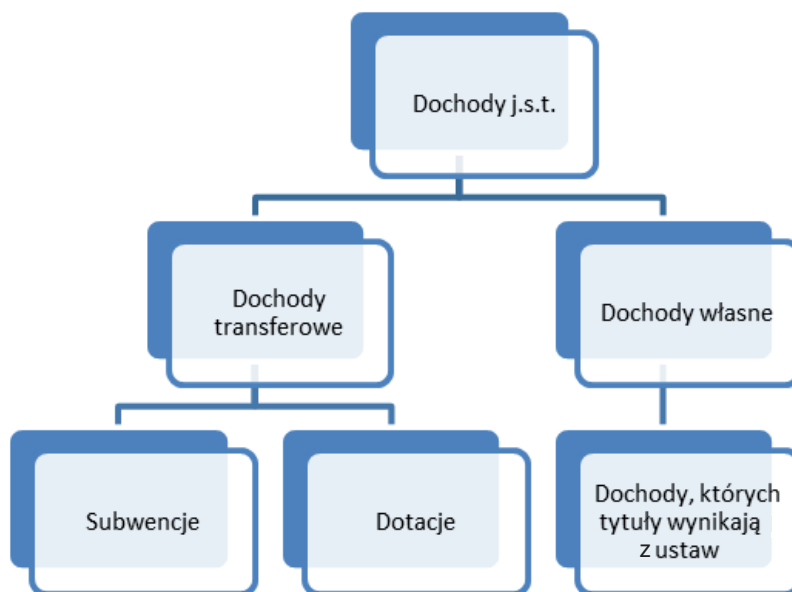
⁶⁷ Zob.: C. Kosikowski, *Polskie prawo finansowe...*, s. 150.

⁶⁸ Szerzej o rodzajach stosunków prawnych ze względu na metodę regulacji prawnej: T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2016, s. 275 i n.

⁶⁹ Zob.: J.M. Salachna, *Środki publiczne, ich formy prawne oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego*, t. II. *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, t. II, s. 93.

jednostki w atrybuty władztwa w zakresie tych dochodów, stanowić powinno o uznaniu ich za dochody własne. Elementami koniecznymi do uznania za dochody własne będzie więc przyznanie ustawą dochodów z określonego źródła na stałe, wyposażenie jednostki w instrumenty prawne pozwalające na wprowadzenie tego dochodu lub pozwalające na wpływ na konstrukcję tych dochodów.

Schemat 1. Podział dochodów j.s.t.



Źródło: opracowanie własne

Z kolei dochody transferowe (w literaturze ekonomicznej nazywane często dochodami wyrównawczymi lub równoważącymi⁷⁰) są efektem alokacji środków publicznych z jednego publicznego zasobu do drugiego (w tym przypadku jednostek samorządu terytorialnego). Są to więc środki przekazywane jednostkom samorządu terytorialnego w sposób niestały, arbitralny i wybiórczy⁷¹.

Kolejnym podziałem dochodów jest ich kwalifikacja na podatkowe i niepodatkowe. Podział będący przede wszystkim wynikiem normatywnego podziału dochodów publicznych, dokonanego zarówno przez Konstytucję RP, jak i ustawę o finansach publicznych na dochody podatkowe i pozostałe. Jednakże podział ten powinien być uzupełniony o inne jeszcze kryterium – dochodów daninowych i niedaninowych⁷². Zakładając bowiem istnienie (o czym mowa dalej) grupy dochodów z tytułu danin publicznych,

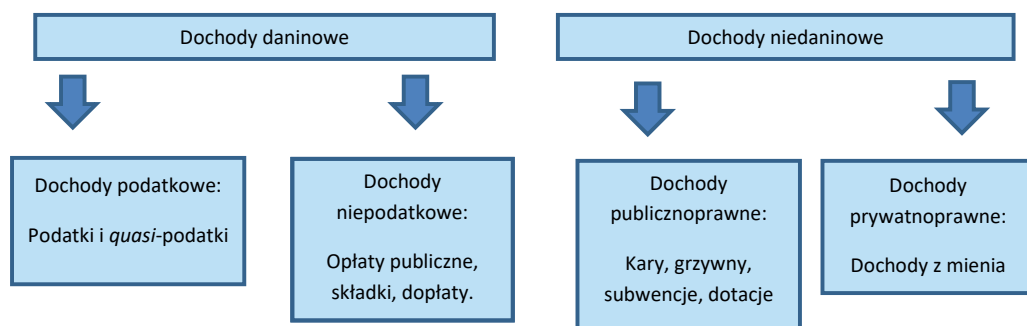
⁷⁰ E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *Finanse publiczne*, Warszawa 2001, s. 159.

⁷¹ Zob.: A. Drwiłło, J. Gliniecka, *Finanse gmin*, Gdańsk 1995, s. 102 i n.; M. Bogucka-Felczak, *Konstytucyjne determinanty funkcjonowania mechanizmów korekcyjno-wyrównawczych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017, s. 79 i n.

⁷² E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse lokalne po akcesji*, Warszawa 2007, s. 108.

do której należy zaliczyć z pewnością podatki, a także opłaty (choć to nie jest już takie jednoznaczne), należy wskazać jako odrębną grupę dochodów te, które nie mieszczą się w zbiorze dochodów daninowych. Tak więc odwracając kolejność i zachowując zakres składników tych podziałów, można by dokonać podziału w następujący sposób:

Schemat 2. Podział dochodów j.s.t. ze względu na przynależność do grupy dochodów daninowych



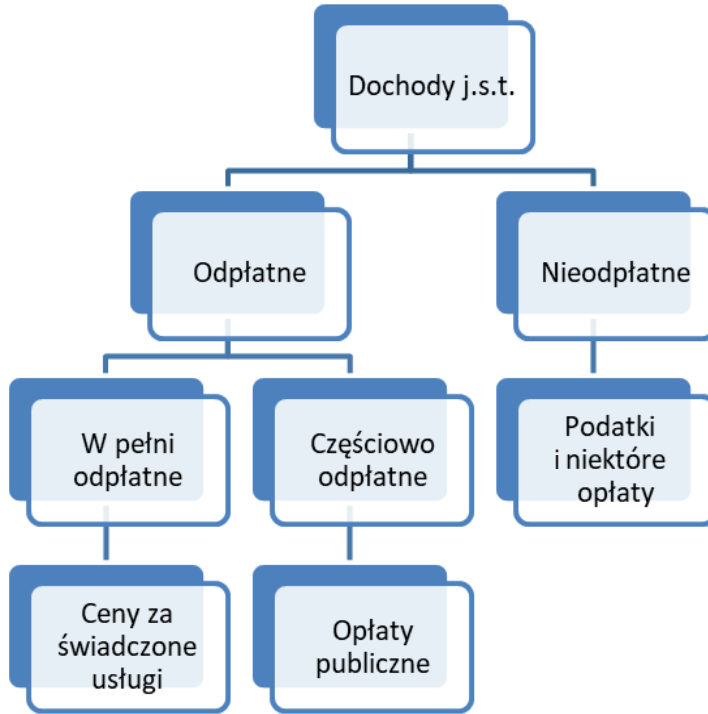
Źródło: opracowanie własne

Dochody obligatoryjne i fakultatywne. Podział ten nawiązuje do charakteru zobowiązania ciążącego na podmiocie zobowiązanym. Zgodnie z tym podziałem można wskazać takie dochody publiczne, które pobierane są od zobowiązanych w sposób przymusowy, a więc bazujący na władztwie podmiotu publicznego, oraz takie dochody, które dostarczane są w sposób dobrowolny⁷³.

Dochody odpłatne i nieodpłatne. Podział nawiązujący do cech różnicujących podatki i inne daniny publiczne. Zarówno przepisy prawa (Ordynacja podatkowa w art. 6), jak i doktryna prawa podatkowego podkreślają podstawową cechę oryginalną charakteryzującą podatki, występujące zawsze jako świadczenie nieodpłatne. Na marginesie należy wskazać, iż często błędnie przyjmuje się, że cechę charakterystyczną podatku stanowi brak ekwiwalentności świadczenia, tymczasem wzajemności i ekwiwalentności nie można traktować jako synonimów. Odnosząc się do pozostałych rodzajów dochodów publicznych, należy pamiętać o tym, że inne niż podatki daniny (przede wszystkim opłaty) charakteryzują się zawsze wzajemnością świadczeń, którą można w dużym uproszczeniu nazwać odpłatnością, lecz te inne daniny rzadko kiedy są ekwiwalentne.

⁷³ *Ibidem*, s. 108.

Schemat 3. Podział dochodów j.s.t. ze względu na istnienie odpłatności świadczeń



Źródło: opracowanie własne

Dochody przymusowe i dobrowolne. Podział dochodów, który w aktualnych regulacjach prawnych stracił na znaczeniu, przede wszystkim ze względu na marginalne znaczenie fiskalne dochodów dobrowolnych. Podział ten zakładający istnienie dochodów zagwarantowanych przymusem oraz takich, w których występuje dobrowolność świadczenia np. w drodze darowizny, niewątpliwie powinien znaleźć się wśród innych, jednakże ze względu na marginalne znaczenie dochodów dobrowolnych w strukturze dochodów publicznych nie wymaga dalszych rozważań⁷⁴.

Dochody krajowe i zagraniczne. Podział nawiązujący do pochodzenia dochodów, o tyle mylący, że ustawa o finansach publicznych nie nazywa środków pochodzenia zagranicznego (zarówno tych, które są środkami unijnymi, jak i tych, które pochodzą z innych niż unijne zasobów finansowych) dochodami, lecz rezerwuje dla nich nazwę środków (w domyśle można przyjąć że środków zagranicznych bądź unijnych). Niemniej jednak należy dopuścić podział dochodów dokonany na wstępie jako oddający charakter tych dochodów⁷⁵.

Dochody ogólne i specjalne (zwyczajne i nadzwyczajne). Podział uwzględniający częstotliwość występowania poszczególnych dochodów oraz ich charakter postrzegany

⁷⁴ C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *op. cit.*, s. 139 i n.

⁷⁵ J.M. Salachna, *Środki publiczne...*, s. 105.

przez pryzmat standardowych bądź niestandardowych przysporzeń. Większość dochodów zaliczanych jest do grupy dochodów ogólnych i w tym znaczeniu rozumiane są jako zwyczajne. Są one gwarantowanymi ustawowo, wyłącznymi, a przede wszystkim odnawialnymi źródłami przysporzeń budżetu. Natomiast dochody specjalne należy kwalifikować jako wpływy pobierane incydentalnie, tylko w razie wystąpienia określonych przesłanek. Przykładem tego rodzaju dochodu są dochody z samoopodatkowania mieszkańców przewidziane przez art. 54 ust. 2 u.s.g. Jednakże przedstawiony powyżej podział można też urozmaicić innymi wnioskami, wynikającymi z „drogi”, którą dochody te przebywają w ramach budżetu. Jeśli bowiem wziąć pod uwagę swobodę korzystania z dochodów publicznych, rozumianą przez pryzmat art. 42 ust. 2 u.f.p., czyli zakaz funduszowania, to również rysuje się w tym zakresie różnica pomiędzy dochodami publicznymi. Wśród dochodów publicznych występują takie, którymi beneficjent dochodu może swobodnie dysponować, i takie, których przeznaczenie jest z góry ustalone przepisami prawa, czego przykładem może być opłata za zezwolenie na sprzedaż napojów alkoholowych, w całości przeznaczana na zadania związane z profilaktyką przeciwalkoholową.

Dochody zwrotne i bezzwrotne. Podział ten powołany został jedynie ze względów porządkowych, bowiem nie da się obronić tezy, iż mógłby być wprowadzony do języka prawnego czy prawniczego dla określenia tych wpływów finansowych, które ustawa o finansach publicznych nazywa dochodami. Nie do pogodzenia z regulacją normatywną jest twierdzenie, że istnieje taka kategoria jak dochody zwrotne⁷⁶. Istota dochodu charakteryzuje się zarówno w naukach ekonomicznych, prawnych, jak i potocznym rozumieniu tego słowa – bezzwrotnością, a więc charakterem ostatecznym przysporzenia. Dla potrzeb przedmiotowych rozważań pod uwagę będą brane jedynie te wpływy budżetowe, które są ostateczne i bezzwrotne, zaś tym, które nie będą się charakteryzować powyższymi cechami, należy nadawać nazwę przychodów, wynikającą z przepisów ustawy o finansach publicznych.

Dochody zasadnicze i uboczne. W doktrynie prawa finansowego uznaje się, że podział ten dotyczy różnych okoliczności towarzyszących wpływowi tych środków. System dochodów zbudowany został bowiem dla realizacji celów publicznych, a za pośrednictwem fiskalnej i regulacyjnej roli dochodów publicznych podmioty publiczne mogą pokrywać koszty realizacji tych zadań. Jednakże wystąpić mogą także inne dochody, którym nie przyznaje się celów opisanych powyżej i które nie są zadaniami odpłatnymi (a więc dochody nie mają pokryć kosztów realizacji zadań), lecz inne wskazane przez ustawodawcę, jak na przykład dochody z kar lub grzywien⁷⁷.

⁷⁶ *Ibidem*, s. 91.

⁷⁷ C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *op. cit.*, s. 140.

Rozdział 2

Dochody własne jednostek samorządu terytorialnego jako kategoria prawna

Jak wskazano we wcześniejszej części rozważań, pojęcie dochodów własnych jest pojęciem normatywnym, jednakże niedefiniowanym przez ustawodawcę. W oparciu o regulacje prawne można wskazywać, które z dochodów j.s.t. należy zaliczać do dochodów własnych, jednakże trudno jest jednoznacznie stwierdzić, czym ustawodawca kierował się, zaliczając różne co do natury prawnej dochody do katalogu dochodów własnych, czy też wskazać wspólne zakresy decydujące o zaliczeniu tych dochodów do dochodów własnych. Wskazanie cech, a w konsekwencji dokonanie metodycznej kwalifikacji do grupy dochodów własnych, okazuje się zadaniem trudnym. Niełatwe bowiem jest znalezienie wśród dochodów kwalifikowanych do grupy własnych takich cech, które są charakterystyczne dla wszystkich, i traktować je jako wyznacznik kwalifikacji. Głębsza analiza struktury dochodów własnych prowadzi bowiem do wniosku, iż poza formalnym zaliczeniem ich do grupy dochodów własnych znacznie różnią się pomiędzy sobą zarówno naturą prawną, jak i uzasadnieniem funkcjonowania. Warto, idąc śladem innych autorów⁷⁸, zwrócić uwagę na etymologiczne znaczenie pojęcia „własny”. Zgodnie ze słownikowym tłumaczeniem słowa „własny”, oznacza ono coś będącego przedmiotem czyjegoś wyłącznego posiadania⁷⁹. W odniesieniu więc do rozważanej kategorii prawnej należy podkreślić cechę posiadania tych dochodów przez jednostki samorządu terytorialnego na wyłączność, z wykluczeniem innych podmiotów publicznoprawnych.

2.1. Dochody własne w ujęciu prawa ustrojowego

Zgodnie z art. 15 i 16 Konstytucji RP zasadą ustrojową RP jest decentralizacja władzy publicznej, realizowana przede wszystkim za pośrednictwem samorządu terytorialnego. Decentralizacja administracji publicznej jest świadomym działaniem państwa i władz je reprezentujących, przybierającym kształt odpowiednich regulacji prawnych,

⁷⁸ Zob.: W. Miemieć, [w:] W. Miemieć, K. Sawicka, M. Miemieć, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013, s. 100.

⁷⁹ *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/wlasny;3250556.html> [dostęp 20.02.2019].

zapewniających społeczeństwu realny wpływ na sprawy publiczne, o charakterze lokalnym. Decentralizacja jest przede wszystkim sposobem wykonywania administracji publicznej przez organy najbliższe społeczeństwu, lecz w całości procesem zależnym od rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę, osadzona jest więc i całkowicie zależna od przepisów prawa i woli suwerena. Jak podkreśla się w literaturze, nie ma jednego utrwalonego modelu zakresowego decentralizacji, więc należy przyjmować ją bardziej jako proces dokonujący się w ustroju państwa, co do zakresu zaś zależny od rozwiązań przyjętych w konkretnym państwie⁸⁰. Decentralizację należy więc traktować jako zjawisko pojemne pojęciowo, charakteryzujące się pewnymi cechami znamionnymi, takimi jak przekazywanie części kompetencji i zadań strukturom lokalnym, wraz z przekazaniem im środków publicznych na realizację tych zadań. Jednakże zakres, wysokość i kompetencje w zakresie gospodarowania środkami oddanymi przez władzę centralną są od niej zależne i przez nią regulowane. Tak więc od rozwiązań ustrojowych zależy zakres decentralizacji administracji publicznej, a w konsekwencji zakres samodzielności samorządu terytorialnego⁸¹. Niemniej jednak podkreślić należy, że bez względu na rozwiązanie przyjęte przez ustawodawcę (ustrojodawcę), decentralizacja musi charakteryzować się „upodmiotowieniem” publicznoprawnym decentralizowanej administracji. W zakresie tego pojęcia zawiera się wyodrębnienie zadaniowe, majątkowe oraz metoda finansowania oparta na własnym planie finansowym⁸².

Integralną cechą decentralizacji jest więc samodzielność jednostki samorządu terytorialnego, w ramach której zawiera się samodzielność finansowa, będąca jej niezmienną i niezbędną częścią⁸³. Samodzielność finansową należy rozpatrywać w trzech zasadniczych płaszczyznach, choć oczywiście przybiera ona również inne wymiary, to głównych atrybutów samodzielnego podmiotu publicznego należy poszukiwać w samodzielności w gromadzeniu dochodów, samodzielności w dokonywaniu wydatków oraz samodzielności w planowaniu gospodarki finansowej. Jak podkreśla się w literaturze przedmiotu, jeśli decentralizacja administracji publicznej jest ustrojową zasadą państwa, zakładającą rezygnację przez państwo z części swoich uprawnień i wyposażeniu w nie jednostek samorządu terytorialnego, to samodzielność tego samorządu (rozpatrywana przede wszystkim w sferze prawa publicznego) jest atrybutem i gwarancją decentralizacji⁸⁴. Z uwagi na

⁸⁰ W. Miemiec, *Prawne gwarancje...*, s. 34 i n.

⁸¹ Decentralizacja administracji nie musi się ograniczać do samorządu terytorialnego, gdyż znane są również inne formy zdecentralizowanej administracji, takie jak zakład administracyjny – zob.: M. Miemiec, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, *op. cit.*, s. 27.

⁸² W. Miemiec, M. Miemiec, *Podmiotowość publicznoprawna gminy*, „Samorząd Terytorialny” 1991, r. 11/12, s. 15.

⁸³ Zob.: E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych, a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001, s. 38 i n.

⁸⁴ Zob.: W. Miemiec, *Prawne gwarancje...*, s. 34 i n.

podjętą tematykę należy ograniczyć się w dalszych rozważaniach jedynie do samodzielności w zakresie gromadzenia dochodów, gdyż pozostałe płaszczyzny samodzielności nie mieszczą się w granicach rozważań poświęconych niepodatkowym dochodom własnym (z pewnymi odstępstwami wynikającymi ze związaniem organów samorządu terytorialnego, sposobem wykorzystania dochodów budżetowych). Samodzielność dochodowa zakłada wyposażenie jednostek samorządu terytorialnego w system dochodów, pozwalający realizować zadania przypisane tej jednostce ustawowo. Chodzi więc o ten rodzaj zadań, które ustawodawca w ramach realizacji decentralizacji ustrojowej powierzył na stałe jednostkom samorządu terytorialnego i za realizację których jednostki te ponoszą odpowiedzialność. Wyposażenie w dochody może przyjmować różne modele, od przyjęcia których zależy zakres samodzielności finansowej. Co do zasady można wskazać model, w którym dochody jednostek samorządu terytorialnego pochodzą z transferów z budżetu centralnego w postaci subwencji i dotacji budżetowych. Model, w którym dochody jednostki są efektem rezygnacji państwa z niektórych źródeł dochodów i wyposażeniu tymi tytułami jednostki samorządu terytorialnego wraz z instrumentami niezbędnymi do kształtowania ich wysokości, oraz model mieszany, w którym łączy się oba omówione powyżej – taki też model wyposażenia w dochody jednostek samorządu terytorialnego obowiązuje w naszym kraju. Jeśli traktować decentralizację administracji publicznej jako zasadę ustrojową, w której wystąpić muszą wszystkie wymienione powyżej elementy samodzielności finansowej, to model, w którym wszystkie dochody pochodzą z budżetu państwa, a więc brak jest dochodów własnych, należałoby uznać za niespełniający elementarnego warunku ustrojowego. Dochody własne najlepiej odpowiadają charakterowi jednostki samorządu terytorialnego, ponieważ podstawową ich cechą jest swoboda dysponowania tymi środkami, nie tylko pod kątem kształtowania ich konstrukcji, ale również dysponowania nimi w ujęciu realizowanych wydatków budżetowych⁸⁵. Pojęcie dochodów własnych należy traktować przede wszystkim jako kategorię normatywną występującą w przepisach regulujących źródła i strukturę dochodów. Jak wcześniej wskazano, pojęciem tym posługuje się zarówno ustawodawca, jak i doktryna prawa finansowego, warto jednakże pamiętać o tym, że kategoria dochodów własnych posiada swoje głębokie ustrojowe, finansowo-prawne i ekonomiczne uzasadnienie wyartykułowane przede wszystkim w zasadzie ochrony prawnej samodzielności jednostek samorządu terytorialnego.

Kolejną ważną zasadą ustrojową dotyczącą dochodów własnych j.s.t., które można wywieść z przepisów ustrojowych, jest terytorialność dochodów własnych. Postulat ten powiązany z władztwem dochodowym (daninowym) zakłada wyposażanie jednostek

⁸⁵ Zob.: A. Hanusz, A. Niezgodna, P. Czerski, *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2009, s. 17.

samorządu terytorialnego w dochody o charakterze lokalnym, czyli związane z lokalną/regionalną jednostką samorządu terytorialnego. Idea tej zasady jest wielowątkowa i wykracza poza zakres prawny takiej regulacji. Powiązanie dochodów jednostki samorządu terytorialnego ze społeczeństwem, które dochodów tych dostarcza, powoduje poczucie sprawiedliwości społecznej i niewątpliwie mniejszy opór przed realizacją obowiązków publicznych. Alokacja środków dokonywana w skali lokalnej zapewnia powrót pobranych środków publicznych do tego samego społeczeństwa, za pośrednictwem realizacji lokalnych zadań publicznych, co z kolei stwarza mechanizmy kontroli redystrybucji środków publicznych. Lokalność dochodów realizowana jest zarówno przez podatki i opłaty o charakterze samorządowym, jak również (a może przede wszystkim) przez zapewnienie jednostkom samorządu terytorialnego udziałów w podatkach dochodowych. W końcu zwrot przez państwo części dochodu z tytułu podatku dochodowego tym podmiotom, na terenie których dochód ten wytworzono, jest najlepszym środkiem budowania społeczeństwa obywatelskiego. Warto też na kanwie zjawiska malejącego znaczenia dla budżetu centralnego wpływów z podatków dochodowych formułować postulaty ciągłego zwiększania (wraz z trwającym powierzaniem nowych zadań publicznych jednostkom samorządu terytorialnego) udziału tych jednostek we wpływach z podatków dochodowych. Podobnie jak we wcześniejszej części należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że jedynie w przypadku gminy ustawodawca realizuje w pełni postulat terytorialności dochodów własnych, rozumianych jako dochody, na których wysokość ma wpływ sama jednostka poprzez oddziaływanie na elementy normatywne tych dochodów (terytorialność w sensie materialnym). W przypadku podatków dochodowych (a więc podstawowych dochodów podatkowych w powiatach i województwach) ich terytorialność ogranicza się jedynie do pochodzenia tych dochodów w ustalonej wysokości z terenu konkretnej jednostki samorządu terytorialnego (terytorialność w znaczeniu formalnym).

Istotnym postulatem ustrojowym dotyczącym źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego jest wyposażenie tych jednostek w instrumenty władztwa dochodowego, będącego rodzajem władztwa finansowego. Zapewnienie w systemie prawa instrumentów władztwa dochodowego rozpatrywać można przynajmniej w dwóch aspektach: jako uprawnienia i jako ograniczenia jednostek samorządu terytorialnego. Ograniczenie swobody kształtowania wysokości dochodów własnych sprowadza się przede wszystkim do ustawowej regulacji dochodów o charakterze publicznym i to nie tylko poprzez wskazanie źródeł tych dochodów w ustawie (np. w ustawie o dochodach j.s.t.), ale przede wszystkim poprzez uchwalenie ustaw materialnoprawnych, w których zawarte są wszystkie elementy konstrukcyjne danin publicznych. Powołane wcześniej przepisy EKSL i Konstytucji RP wskazują na ustawę (nie precyzując jaką) jako źródło szczegółowej i jedynej regulacji źródeł dochodów publicznoprawnych. Swoboda ustawodawcy kształtowania dochodów

własnych jednostek samorządu terytorialnego nie oznacza jednak dowolności w tym zakresie, albowiem wynikająca z Konstytucji RP zasada samodzielności jednostek samorządu terytorialnego w ramach wykonywania powierzonych im zadań wiąże również ustawodawcę. Z uwagi na to, że ramy działalności jednostek samorządu terytorialnego są tworzone w formie ustaw, również ograniczenia w zakresie przysługującej im samodzielności, w tym samodzielności finansowej, muszą spełniać wymagania formalnoprawne, a zatem być ustanowione w drodze ustaw. Tak więc opisana wcześniej możliwość wpływania na wysokość dochodów publicznoprawnych, sprowadza się jedynie do tych dochodów i w takim zakresie, jaki wynika z ustaw kreujących te dochody (szerzej o władztwie dochodowym w kolejnym rozdziale opracowania).

Koncepcja ustrojowa decentralizacji władzy publicznej, realizowana przez powołanie do życia jednostek samorządu terytorialnego, wymaga, by ich funkcjonowanie było realne, co oznacza rzeczywistą samodzielność zarówno w zakresie realizacji zadań, jak i gospodarki finansowej tych jednostek. Jednym z instrumentów gwarancji samodzielności jest wyposażenie jednostek samorządu terytorialnego w system dochodów, na które jednostki te mogą oddziaływać. Kształt samorządu terytorialnego, by był postrzegany jako realizacja decentralizacji władzy publicznej w porządku krajowym, musi odpowiadać standardom wynikającym z EKSL. Zgodnie z doktryną atrybutami takiego samorządu muszą być prawa i zdolności, zaś odnosić się mają do normowania i zarządzania zasadniczą częścią spraw publicznych – również w zakresie dochodów j.s.t.⁸⁶ Charakter prawny dochodów jednostek samorządu terytorialnego bezwzględnie wskazuje na zgoła różne cele, które przyświecały ustawodawcy kształtującemu ten podział dochodów. Dochody własne są jednym⁸⁷ z podstawowych atrybutów samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, natomiast dochody transferowe łączą w sobie kilka przesłanek, z których poza dofinansowywaniem lub finansowaniem zadań publicznych wskazać należy przede wszystkim mechanizmy wyrównawcze.

Należy więc przyjąć, iż główną intencją ustawodawcy było jedynie formalne wskazanie tych dochodów, które bez względu na sposób i wymiaru, i poboru finalnie mają zasilić budżet samorządowy. Pomimo tego stwierdzenia i pomijając formalną cechę katalogu ustawowego, można również wskazać inne cechy charakterystyczne i wspólne dla wszystkich grup dochodów, którymi są: wyłączność, stałość, bezwarunkowość, lokalność źródeł.

Wyłączność jako cecha dochodów własnych oznacza monopol jednostki samorządu terytorialnego (korzystającej ze źródła dochodu) w zakresie prawa (i obowiązku),

⁸⁶ Zob.: T. Szewc. *Dostosowanie prawa polskiego do zasad EKST*, Warszawa 2005, s. 17 i n.

⁸⁷ Za pozostałe atrybuty należy uznać przede wszystkim samodzielność wydatkowania środków publicznych.

pobrania wskazanego ustawowo dochodu, a jednocześnie obowiązek innego podmiotu publicznego powstrzymania się od pobrania przedmiotowego dochodu⁸⁸. Wyłączność ta powinna być rozumiana jako kategoria ekonomiczna, jak i prawna. W znaczeniu ekonomicznym jest to zmonopolizowane źródło pozyskiwania środków, niezbędnych do realizacji nałożonych zadań. W sensie prawnym można rozważać wyłączność w ujęciu cywilnoprawnym oznaczającą możliwość nieograniczonego korzystania i pobierania pożytków z określonego ustawowo źródła. Natomiast w ujęciu finansowoprawnym oznacza prawo kształtowania konstrukcji tych dochodów oraz poboru ich jako środków budżetowych z wyłączeniem każdego innego podmiotu. Wyłączność dochodów własnych jest konsekwencją podmiotowości prawnej jednostek samorządu terytorialnego i realizacją podstawowych gwarancji ustrojowych zawartych i w Konstytucji RP, i w EKSL. Zarówno przepisy art. 165 Konstytucji RP dotyczące ochrony samodzielności prywatno- i publicznoprawnej jednostek samorządu terytorialnego, jak i przepisy art. 167 dotyczące udziału jednostek samorządu terytorialnego w dochodach publicznych mają bezpośrednie zastosowanie do omawianej cechy dochodów własnych. Wyłączność ma jednak i swoje drugie oblicze, gdyż odnosi się do ustawowego wskazania źródeł dochodów własnych. Poza bowiem dochodami własnymi o charakterze cywilnoprawnym, a więc stawiającymi jednostkę samorządu terytorialnego w roli normalnego uczestnika obrotu gospodarczego, w pozostałym zakresie jednostka ta ograniczona jest do źródeł wskazanych ustawowo. Tak więc tylko ustawodawca ma prawo wskazać, które dochody publicznoprawne zasila budżet samorządowy i w jakim zakresie jednostka ta ma prawo kształtowania ich wysokości.

Stołość dochodów własnych oznacza przyznanie dochodów ze wskazanych ustawowo źródeł w nieograniczonym terminie i bezwarunkowo, aż do czasu ustawowego pozbawienia jednostki dochodu z określonego źródła. Pomijając powołaną cechę ustawowego kształtowania dochodów własnych, należy zwrócić uwagę na przepisy, które wskazują na możliwość formułowania cechy stołości dochodów własnych. Oparcie źródła dochodów własnych na ustawie i wskazanie tego rodzaju dochodów w Konstytucji RP świadczą o ustrojowym charakterze tego rodzaju dochodu, a więc należy je traktować jako gwarancję istnienia samorządu terytorialnego, będącego zdecentralizowaną formą administracji publicznej. Warto też w tym miejscu przywołać zasadę wynikającą z przepisów ustrojowych, dotyczącą przekazywania nowych zadań dla jednostek samorządu terytorialnego. Zgodnie z nią każdemu przekazaniu nowych zadań powinno towarzyszyć wskazanie nowych dochodów własnych lub też zwiększenie dochodów transferowych przekazywanych z budżetu centralnego. Przekazanie zadania powinno więc być

⁸⁸ Zob.: E. Chojna-Duch, E. Kornberger-Sokołowska, *Dochody gmin z podatków i opłat*, Warszawa 1998, s. 9 i n.

równoznaczne z ustanowieniem lub zwiększeniem dotychczasowych źródeł dochodów, aż do czasu kolejnej zmiany w zakresie zadań.

Bezwarunkowość oznacza możliwość korzystania ze wskazanych ustawowo źródeł dochodów, bez spełnienia jakiegokolwiek warunku czy zgody innych podmiotów publicznych. W przeciwieństwie do dochodów transferowych, których uzyskanie poprzedzone musi być wypełnieniem warunków, czy to ilościowych (jak w przypadku znaczącej części subwencji dla jednostek samorządu terytorialnego), czy to rodzajowych związanych z rodzajem realizowanych zadań (jak w przypadku dotacji), dochody własne nie podlegają wskazanym wyżej ograniczeniom.

Lokalność źródła nawiązuje do miejsca pozyskania dochodu, ewentualnie do zakresu terytorialnego zdarzeń, które powodują powstanie tytułów do pobrania należnych dochodów własnych. Istota tej cechy zyskuje też wymiar pozaprawny, gdyż powiązanie dochodów uzyskiwanych z lokalnego źródła wzmacnia więzi istniejące we wspólnocie samorządowej i uzasadnia istnienie podmiotu publicznoprawnego, realizującego zadania na rzecz tej wspólnoty.

Poza oczywistymi cechami wspólnymi, takimi jak charakter pieniężny czy bezwrotny tych dochodów, trudno znaleźć inne łączące wszystkie te, które ustawodawca nazwał dochodami własnymi. Niemniej jednak można wskazać takie cechy, które są charakterystyczne dla większości tych dochodów. Wśród nich należy wskazać tę, która związana jest z możliwością oddziaływania na wysokość dochodów własnych. Cecha ta w różnym zakresie występuje w większości rodzajów dochodów własnych, a łączy się zarówno z możliwością kształtowania konstrukcji normatywnej tych dochodów, jak i procesem wymiaru i poboru tych dochodów. Jednocześnie należy podkreślić, iż wśród katalogu dochodów własnych występują również takie dochody, co do których jednostka samorządu terytorialnego nie posiada żadnych możliwości ich kształtowania. Wśród tych dochodów wskazać należy podatki państwowe, w których udział mają jednostki samorządu terytorialnego, niektóre podatki i opłaty oraz dochody o charakterze sankcyjnym. Warto w tym miejscu przywołać występujący w doktrynie pogląd, zgodnie z którym do dochodów własnych należy zaliczyć jedynie te, w stosunku do których gminie przysługuje istotny zakres władztwa. Przez władztwo należy rozumieć określony prawem zakres kompetencji do podejmowania rozstrzygnięć w sprawach tych dochodów. Analogicznie do władztwa podatkowego można mówić o władztwie w zakresie opłat lub innych należności publicznoprawnych. Wydaje się, że zgodnie z tą tezą (z czym zgadza się również autor), uzasadnione jest oparcie kategorii dochodów własnych o kryterium kompetencji gminy w stosunku do danego źródła dochodów. Ustrojowy charakter gminy jako jednostki samorządu terytorialnego zakłada bowiem istnienie pewnego zakresu jej samodzielności finansowej. Zgodnie z tą koncepcją do dochodów własnych należy zaliczyć mające charakter

publicznoprawny gminne podatki i opłaty oraz wpływy z samoopodatkowania, a także dochody z majątku komunalnego. Natomiast poza zakresem tego pojęcia znajdują się dotacje celowe, niezależnie od źródła ich pochodzenia, udziały w dochodach budżetu państwa oraz subwencje ogólne⁸⁹.

Konkludując więc powyższą część rozważań, należy podkreślić, iż formalnoprawne zaliczenie dochodów do kategorii dochodów własnych nie oznacza wcale realnego wpływu na wysokość tych dochodów. Uprawnienie jednostki samorządu terytorialnego ogranicza się więc do swobodnej dyspozycji uzyskanym dochodem w ramach budżetu tej jednostki. Należy więc traktować przynależność niektórych dochodów do tej grupy jako zaliczenie formalne, mające na celu wskazanie źródła dochodu zasilającego budżet, a nie będącego formą transferu z innego publicznego zasobu finansowego, tak jak w przypadku subwencji czy dotacji. Jest to o tyle uzasadnione wnioskowanie, że Konstytucja RP dokonująca ustrojowego podziału dochodów jednostek samorządu terytorialnego nie wyróżnia innych, poza dochodami własnymi, subwencjami czy dotacjami rodzaju dochodu. Skoro więc dochody z podatków od spadków i darowizn czy udziały w podatkach dochodowych nie wypełniają dyspozycji przepisów regulujących instytucję subwencji czy dotacji, to należało je zaliczyć do dochodów własnych⁹⁰. Po raz kolejny należy podkreślić, iż formalne zaliczenie niektórych źródeł dochodów nie odpowiada pojęciu dochodów własnych w znaczeniu odpowiadającemu doktrynalnej treści tego pojęcia. Ma to o tyle istotne znaczenie, iż zarówno przepisy prawa (przede wszystkim ustrojowe), jak i przedstawiciele doktryny przyjmują, iż dochody własne muszą cechować się pewnym standardem odnoszącym się istnienia kompetencji beneficjenta dochodu. W szerokim ujęciu terminu można przyjąć, że dochody własne to te, w stosunku do których gminie przysługuje prawo podmiotowe skutkujące *erga omnes* i podlegające ochronie sądowej tak na gruncie prawa cywilnego, jak i publicznego. Według tego modelu do dochodów własnych należałoby zaliczyć dochody z podatków i opłat, w tym również udziały w dochodach budżetu państwa, dochody z majątku gminy, a także subwencje, które są gwarantowane ustawowo. Według innej koncepcji dochodami własnymi są dochody pobierane przez gminy we własnym imieniu, na własny rachunek oraz na własne ryzyko lub ze źródeł przyznanych im bezterminowo i w całości na mocy odpowiednich przepisów⁹¹. Bardzo istotną cechą charakterystyczną, która występuje w tym modelu przynależności do dochodów własnych, jest możliwość prawnego oddziaływania na ich wysokość.

⁸⁹ Zob.: A. Borodo, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa 2012, s. 59 i n.; E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse lokalne...*, s. 107 i n.; H. Sochacka-Krysiak, *Finanse lokalne*, Warszawa 1994, s. 23 i n.; A. Niezgodą, [w:] A. Hanusz (red.), *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, s. 35.

⁹⁰ Zob.: E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Komentarz do ustawy...*, s. 50 i n.

⁹¹ A. Hanusz, A. Niezgodą, P. Czerski, *op. cit.*, s. 22 i n.

Chodzi o takie kształtowanie konstrukcji tych dochodów w zakresie wymiaru i poboru, które bezpośrednio skutkuje wysokością wpływów budżetowych. Należy więc przyjąć dychotomiczny podział dochodów, zakładający ujęcie formalne, a sprowadzające się do ustawowej regulacji katalogu dochodów własnych (dochody własne w znaczeniu szerokim) oraz podział oparty na instrumencie władztwa dochodowego, który przysługuje jednostce samorządu terytorialnego i tylko pod tym warunkiem poszczególne tytuły dochodów można zaliczyć do kategorii dochodów własnych (dochody własne w znaczeniu wąskim). W pełni uzasadniona wydaje się być teza stanowiąca, iż o dochodach własnych można mówić zarówno w znaczeniu formalnym (szerokim), jak i realnym (wąskim). Z czego dochodami w znaczeniu formalnym są wszystkie dochody wymienione przez przepisy prawa, jako dochody zasilające budżet samorządowy, niespełniające kryteriów zaliczenia do innej grupy dochodów samorządowych. Dochodami własnymi w znaczeniu realnym będą nie wszystkie dochody z grupy poprzedniej, a jedynie te, których konstrukcja normatywna pozwala na jakąkolwiek interwencję organów gminy na ich wysokość czy też wymiar⁹². Strukturę tych dochodów można przedstawić w następujący sposób:

Schemat 4. Dochody własne jednostek samorządu terytorialnego w ujęciu normatywnym

Dochody własne jednostek samorządu terytorialnego w znaczeniu formalnym		Dochody własne jednostek samorządu terytorialnego w znaczeniu realnym, np. podatek od nieruchomości, opłaty samorządowe
Dochody państwowe przekazywane jednostkom samorządu terytorialnego, np. podatek dochodowy od osób fizycznych	Dochody jednostek samorządu terytorialnego w których brak instrumentów prawnych przypisanych organom samorządu terytorialnego, np. podatek od spadków i darowizn	

Źródło: opracowanie własne

2.2. Dochody własne w ujęciu finansowo-prawnym

Możliwość pozyskiwania dochodów własnych, wraz z możliwością samodzielnego gospodarowania w ten sposób pozyskanymi środkami, są filarami zdecentralizowanych finansów publicznych. Dochody własne są przekazane konkretnej jednostce samorządu na wyłączność poprzez wskazanie, że określony tytuł stanowi źródło dochodu budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Wyłączność oznacza jedynie to, że jednostka ma prawo pobierać dochody z określonego źródła, nie znaczy jednak, iż jednostka zawsze i w takim samym zakresie ma prawo wpływać na wysokość dochodów z tych źródeł. Brak możliwości albo jej znaczące ograniczenie wpływania na wysokość dochodów (ich

⁹² W. Miemiec, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, *op. cit.*, s. 100.

konstrukcję normatywną) powoduje, że dochody te nie są objęte tak zwanym władztwem dochodowym. Stworzenie normatywnej kategorii dochodów własnych było jedynie pojęciem, nazwą czy zbiorem, który dopiero po wypełnieniu konkretnymi tytułami stał się rzeczywistym instrumentem gwarantującym samodzielność.

W systemie prawa finansowego kategoria dochodów własnych powinna być traktowana jako instytucja finansowoprawna, której przypisać można określone prawem finansowym cechy i funkcje. Wśród najważniejszych należy wskazać na funkcję gwarancyjną, funkcję fiskalną, funkcję interwencyjną.

Funkcja gwarancyjna dochodów własnych polega na tym, by za pośrednictwem tych dochodów zapewniać realną samodzielność publicznoprawną i prywatnoprawną jednostek samorządu terytorialnego. Funkcja gwarancyjna dochodów własnych nakazuje traktować dochody własne jako instrument prawny zapewniający jednostkom samorządu terytorialnego ekonomiczną podstawę funkcjonowania, a więc realizowania podstawowych zadań i wypełniania funkcji administracji zdecentralizowanej. Oczywiście w pełni aktualne pozostają uwagi poczynione w poprzednim fragmencie, dotyczącym ustrojowego ujęcia kategorii dochodów własnych. Wydaje się, że nie jest wystarczającą gwarancją zapewnienia samodzielności wyposażenie tych jednostek jedynie w dochody własne w ujęciu szerokim (formalnym), gdyż pozbawia się w ten sposób jednostkę samorządu realnego wpływu na kształt (przede wszystkim w zakresie ich wysokości) dochodów własnych. Ograniczenie dochodów własnych jedynie do dochodów wymierzanych i kształtowanych przez ustawodawcę i organy administracji państwowej stanowiłoby rzeczywiste uzależnienie jednostek samorządu terytorialnego od woli administracji państwowej, co stawiałoby istnienie samodzielnego samorządu terytorialnego pod znakiem zapytania, a w każdym razie ograniczało tę samodzielność jedynie do instrumentów władztwa wydatkowego.

Funkcja fiskalna dochodów własnych polega na zapewnieniu jednostce samorządu terytorialnego środków finansowych dla realizacji zadań tych jednostek. Jest to niewątpliwie podstawowa funkcja dochodów publicznych, co więcej, należy ją postrzegać jako przesłankę pozwalającą odróżniać grupy dochodów publicznych. Jeśli bowiem gromadzeniu dochodów towarzyszy inny niż fiskalny i dominujący cel (np. sankcja), to należy tę grupę dochodów traktować jako rodzajowo inną niż grupę dochodów z tytułu danin publicznych, w których funkcja fiskalna jest dominująca.

Funkcja interwencyjna polega na tym, by za pośrednictwem dochodów własnych wpływać na zjawiska społeczno-gospodarcze zachodzące w środowisku lokalnym. Funkcja ta realizowana jest w poszczególnych grupach dochodów własnych w różnym zakresie. Inne będą bowiem skutki nakładania kar pieniężnych (na zasadzie oddziaływania prewencyjnego), inne będzie oddziaływanie danin publicznych (na zasadzie przejmowania części

wytworzonych dóbr), inna wreszcie będzie funkcja realizacji dochodów cywilnoprawnych pochodzących np. z obrotu cywilnoprawnego nieruchomościami (poprzez oddziaływanie na rynek nieruchomości). Należy więc przyjąć, iż realizacja każdej z grup dochodów własnych wywołuje zamierzone lub niezamierzone skutki społeczno-gospodarcze.

Wskazane powyżej funkcje pomocniczo można stosować również w stosunku do dochodów transferowych, jednakże należy pamiętać o ustalonych we wcześniejszych rozważaniach rozbieżnych celach i uzasadnieniu dochodów własnych i transferowych. Dochody transferowe pełnią więc zasadniczo inne funkcje niż te, które przypisuje się jako funkcje podstawowe dochodom własnym. Trudno bowiem uznać, że zasilanie samorządu terytorialnego w wysokościach i zasadach ustalanych przez organy państwowe realizuje podstawowy cel stawiany dochodom własnym, związany z gwarancjami samodzielności tych jednostek.

2.3. Kategoria dochodów własnych w innych gałęziach prawa

Kategorię dochodów własnych należy rozumieć jako wypełnienie idei samodzielności i dojrzałości do wypełniania swojej funkcji przez samorząd terytorialny w systemie państwa. To powołane wcześniej słownikowe i potoczne rozumienie pojęcia normatywnego „własne” trafnie oddaje jego sens na gruncie rozważań nie tylko prawnych. Użyte w tej kategorii normatywnej implikuje poszukiwanie w sferze prawa cywilnego. Próba ustalenia sensu prawnego użytego pojęcia na gruncie prawa cywilnego, zwłaszcza rzeczowego, wydaje się być mało znacząca, lecz nie niemożliwa. Pomimo zasadniczych różnic w sposobie regulacji stosunków prawnych przepisy dotyczące własności mogą być pomocne w definiowaniu przedmiotowego pojęcia.

Również w prawie administracyjnym (w zakresie dotyczącym samorządu terytorialnego) pojawia się pojęcie mające znaczenie dla omawianej kategorii. Chodzi o pojęcie zadań własnych i zleconych, których rozróżnienie znaleźć można w ustrojowych ustawach samorządowych⁹³. Zgodnie z art. 7 ust. 1 u.s.g. zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W literaturze przyjmuje się, że cechami zadań własnych jest to, że są to zadania dotyczące zbiorowych potrzeb wspólnoty, które gmina wykonuje w imieniu i w interesie korporacji samorządowej. Ponadto jeżeli określone zadanie powinno być wykonywane na obszarze całego kraju według jednolitych reguł, w sposób zestandaryzowany i w sformalizowanym trybie, to jest to

⁹³ Ustawa o samorządzie powiatu i ustawa o samorządzie województwa nie posługują się tymi pojęciami, wskazując jedynie, co należy do zadań powiatu i województwa. Jednakże inne akty prawne, np. Konstytucja w art. 166, przyjmują powszechnie uznany podział zadań powołany powyżej, również w przypadku tych jednostek samorządu terytorialnego.

zadanie zlecone, jeżeli zaś określone zadanie nie jest i nie musi być wykonywane na tych zasadach, wówczas jest to zadanie własne samorządu. O przekazaniu gminie zadań z zakresu administracji rządowej decyduje funkcjonalność tego rozwiązania przejawiająca się przede wszystkim ułatwieniem dostępu obywateli do organów administracyjnych wykonujących konkretne czynności, zadania własne nakładane są na gminę na zasadzie decentralizacji, zadania zlecone na zasadzie dekoncentracji i, co najważniejsze dla prowadzonych rozważań, przyjmuje się, że zadania własne są finansowane w zasadzie z dochodów własnych gminy lub subwencji, zadania zlecone finansowane są przez podmiot zlecający ze środków, które pochodzą z budżetu państwa i są przekazywane w formie dotacji⁹⁴. Przyjmuje się jako utrwalone stanowisko doktryny zarówno prawa finansowego, jak i administracyjnego, że „zadania zlecone co do zasady finansowane są ze środków pochodzących z budżetu państwa, natomiast zadania zlecone finansowane są z dochodów własnych jednostki, przy uzupełnianiu tych dochodów ze źródeł pochodzących z subwencji i dotacji z budżetu państwa”⁹⁵. Z poglądem takim należy się zgodzić, choć obarczony jest ryzykiem związanym z generalizowaniem. Można intencję ustawodawcy, by zasadniczo zadania własne znalazły swoje pokrycie w dochodach własnych, tłumaczyć przede wszystkim istotą samodzielności samorządu jako administracji zdecentralizowanej. Przy założeniu, że atrybutem samodzielności jest samodzielność w zakresie gromadzenia dochodów oraz samodzielność w zakresie wydatków, należy podzielić pogląd, że co do zasady dochody własne powinny służyć realizacji zadań własnych. Natomiast dochody transferowe, jako przekazywane w związku z przekazaniem jednostce samorządu terytorialnego „cudzych” zadań, służą przede wszystkim realizacji zadań zleconych. Pośrednio zasada ta wynika z przepisów ustawy o finansach publicznych i ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

2.4. Podział dochodów własnych ze względu na rodzaj stosunków prawnych

Ustawowy katalog dochodów własnych tylko częściowo dokonuje agregacji poszczególnych tytułów do jednorodnych grup. Analizując jednak charakter prawny poszczególnych tytułów dochodów, można dokonać przynajmniej częściowej klasyfikacji

⁹⁴ Za: M. Augustyniak, T. Moll, *Komentarz do art. 7 ustawy o samorządzie gminnym*, [w:] B. Dolnicki (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, 2016, SIP LEX.

⁹⁵ *Ibidem*. Nie można zgodzić się z tezą powołaną w tym źródle (z powodów opisanych w zasadniczej części tekstu), a prezentowaną przez E. Olejniczak-Szałowską, która twierdzi, iż jest „regułą, że zadania zlecone są finansowane z budżetu państwa. Natomiast nie ma podstaw do twierdzenia, że zadania własne jednostek samorządu terytorialnego są finansowane z dochodów własnych”. Stanowisko, iż dochody własne co do zasady były przyznane i są wykorzystywane na finansowanie realizacji zadań własnych, wywodzi się również z brzmienia przepisów ustrojowych, przede wszystkim EKSL.

tych dochodów, wykorzystując nie tylko klasyfikację normatywną, ale przede wszystkim doktrynalną. Dokonując więc analizy poszczególnych tytułów stanowiących dochody własne jednostek samorządu terytorialnego, uwzględniając zawarte w rozdziale poprzednim uwagi dotyczące braku kompleksowości regulacji ustawowej, należy rozważyć podział dochodów własnych ze względu na ich charakter stosunku prawnego łączący beneficjenta i podmiot obciążony.

Analizując regulacje normatywne prawa finansowego, nie można pominąć miejsca tych regulacji (w tym z zakresu finansów samorządowych) w systemie prawa. Niewątpliwie publiczny rodowód i charakter prawa finansowego widoczny jest zwłaszcza w odniesieniu do sposobu gromadzenia dochodów, co przesądza również o charakterze tych dochodów⁹⁶. Charakter stosunków prawnych łączących beneficjenta dochodów i podmioty dostarczające tych dochodów jest jednym z podstawowych kryteriów podziału dochodów i jest naturalną konsekwencją występowania jednostek samorządu terytorialnego w roli podmiotów publicznych i podmiotów prawa prywatnego.

Normatywny podział dochodów ze względu na charakter prawny nie jest do końca jasny i konsekwentny, ustawodawca nie dość że nie odwołuje się do takiego kryterium podziału, to wykładnia przepisów prowadzi do wniosku, że pomija ten aspekt w podziałach normatywnych. Klasyfikacje wynikające z ustawy o finansach publicznych nawiązują do podziału na dochody podatkowe i niepodatkowe (art. 111 ustawy), bez przypisywania poszczególnych tytułów do wskazanych powyżej kategorii. W art. 5 ust. 2 tej samej ustawy ustawodawca konstytuuje pojęcie dochodów publicznych⁹⁷ i w enumeratywnym katalogu tych tytułów również dostrzega różnice pomiędzy charakterem prawnym dochodów, dzieląc je na dochody pochodzące z danin i pozostałe. Jednakże katalog tych dochodów nie został opatrzony żadnym wyjaśnieniem ze strony ustawodawcy, który dokonuje jedynie przyporządkowania poszczególnych kategorii (źródeł) dochodów do wymienionych grup. Z powołanych przepisów wynika więc, że występuje zróżnicowany charakter prawny dochodów publicznych, z których co do zasady jedne są efektem relacji publicznoprawnych, drugie natomiast są efektem wchodzenia w stosunki prywatnoprawne.

⁹⁶ Należy jednak pamiętać, że prawo finansowe nie może być postrzegane tylko i wyłącznie przez pryzmat zawężenia jego regulacji do prawa publicznego, są bowiem sfery aktywności prawa finansowego, wkraczające w domenę innych gałęzi prawa – zob.: M. Weralski, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I. *Instytucje ogólne*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982, s. 34 i n.; C. Kosikowski, J. Matuszewski, *Geneza i ewolucja oraz stan obecny i przewidywana przyszłość prawa finansowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *System prawa finansowego*, t. I. *Teoria i nauka prawa finansowego*, Warszawa 2010, s. 15 i n.

⁹⁷ Rozumiane jako dochody podmiotu publicznego, a nie jako posiadające charakter publicznoprawny w genezie ich powstawania.

Żadnych wskazówek co do podziału (w oparciu o rozpatrywane kryterium) nie zawiera ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Jedyną przesłanką, którą można wykorzystać przy przeprowadzonym podziale, sprowadza się do odrębnego traktowania dochodów z podatków, opłat i innych tytułów wymienionych przez ustawę. Dostrzegalny jest brak jednolitości w obu przepisach ustaw, co oczywiście nie oznacza ich sprzeczności. Klasyfikacja dokonywana w obu aktach jest dokonywana ze względu na inne kryteria podziału. W ustawie o finansach publicznych nacisk położony został na pochodzenie i rodzaj dochodu (między innymi ze względu na rozpatrywane kryterium), natomiast w drugiej ustawie nacisk położony został na pochodzenie tych dochodów postrzegane przez pryzmat dualistycznego systemu dochodów własnych i transferowych.

W przepisach Konstytucji RP oraz EKSL brak również bezpośredniego nawiązania do podziału dochodów jednostek samorządu terytorialnego ze względu na ich charakter prawny. Jednakże w obu powołanych aktach prawnych widoczny jest nacisk położony na możliwość, a nawet konieczność realizowania przez te jednostki różnego rodzaju (zdywersyfikowanych) dochodów. Nawiązanie w przepisie art. 167 ust. 1 Konstytucji RP do udziału jednostek samorządu terytorialnego w dochodach publicznych wyraźnie koresponduje z dokonaniem i powołaniem wcześniej katalogiem dochodów publicznych z art. 5 u.f.p. Z kolei w przepisach art. 165 ust. 1 oraz art. 168 ustawy rysuje się wspomniany podział dochodów na te, które wynikają ze stosunków publiczno-prawnych i te, które są efektem podmiotowości w sferze prawa prywatnego. Konkludując więc analizę normatywną można stwierdzić, iż ustawodawca nie wprost, lecz jednak wskazuje na różnice istniejące pomiędzy dochodami własnymi, dzieląc je w naturalny sposób na dwie grupy o właściwym tylko sobie charakterze prawnym.

Dokonując klasyfikacji dochodów własnych w oparciu o charakter stosunków prawnych, powinno się uwzględniać przede wszystkim cechy prawne i metodę regulacji charakterystyczną dla tych dochodów⁹⁸. Ustalony podział na dochody publiczno- i prywatnoprawne powinien być punktem wyjścia dla dalszych doktrynalnych klasyfikacji. Poza tym, z racji charakteru prowadzonego wywodu, uwzględnia przede wszystkim cechy prawne na poziomie podstawowym rozważań. Specyfika charakteru prawnego jednostek samorządu terytorialnego, a co za tym idzie – złożonego charakteru dochodów, którymi dysponują, wymuszała dokonywanie takiego najbardziej oczywistego podziału. Podział ten nie budzi większych wątpliwości przy przyjęciu jego modelowego kształtu i istniał w doktrynie prawa finansowego (skarbowego) już w II RP⁹⁹. Problematyczne

⁹⁸ Zob.: J. Małecki, *Formy prawne stosowania prawa finansowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *op. cit.*, t. I, s. 340.

⁹⁹ Zob.: A. Pragier, *Zarys skarbowości komunalnej*, cz. II, Warszawa 1926, s. 2 i n.

bywa jednak zakwalifikowanie poszczególnych tytułów do tak przeprowadzonego podziału na grupy o wyraźnie zarysowanych cechach. Nie wszystkie dochody posiadają jedynie prywatno- lub publicznoprawnych charakter, przez co należy przeanalizować i dopuścić w dalszych rozważaniach grupę dochodów o charakterze mieszanym, łączących cechy stosunku publicznoprawnego i prywatnoprawnego. Rozważaniom tym poświęcona zostanie dalsza część pracy, lecz już w tym miejscu można wskazać jako przykład opłaty roczne za użytkowanie wieczyste czy opłaty za trwałe zarząd nieruchomościami.

2.4.1. Dochody publicznoprawne

Przeprowadzony podział wymusza omówienie wyselekcjonowanych grup dochodów w sposób rozłączny, począwszy od dochodów publicznoprawnych. Zaliczanie poszczególnych dochodów do grupy publicznoprawnych nie budzi większych wątpliwości. Lecz jak wynika z przeprowadzonych wcześniej rozważań, ustawodawca nie posługuje się normatywnym pojęciem dochodów publicznoprawnych, więc kategoria ta może być traktowana przede wszystkim jako wytwór doktryny. Stąd też zasadne jest ustalenie, jakie cechy decydują o przynależności do kategorii dochodów publicznoprawnych, a w dalszej kolejności przypisywanie poszczególnym źródłom dochodów cechy publicznoprawności bądź jej braku. Analizując zbiór dochodów kwalifikowanych jako publicznoprawne, można ustalić, że dochody te zabezpieczone są przymusem państwowym, nakładane są w drodze ustawowej, charakteryzują się nierównorzędnością stron stosunku prawnego i najczęściej oparte są na świadczeniach nieekwiwalentnych.

1. Przymus państwowy charakteryzujący dochody publicznoprawne jest (a raczej powinien być) jedynie narzędziem realizacji umowy społecznej, jaką uosabia sobą współczesne państwo¹⁰⁰. Przymus jest wykorzystywany wtedy, gdy powinność określonego zachowania wśród społeczeństwa zawodzi i należy tę powinność wyegzekwować innymi środkami niż odwoływanie się do świadomości realizacji obowiązków publicznych. Jest więc przymus instrumentem przede wszystkim gwarancyjnym, zapewniającym realizację władztwa państwowego, będącego częścią atrybutów państwa (a także innych podmiotów publicznych)¹⁰¹. Istnienie przymusu w realizacji niektórych dochodów podmiotów publicznych – przede wszystkim jednostek samorządu terytorialnego – jest efektem istnienia i udostępniania im władzy publicznej. Przymus ten w zakresie realizacji dochodów przejawia się przede wszystkim w jednostronnym i autorytarnym sposobie nakładania i poboru dochodów. Dochody publicznoprawne należy więc postrzegać

¹⁰⁰ Zob.: W. Makowski, *Nauka o państwie. Część pierwsza Teoria państwa*, Warszawa 2014, s. 159.

¹⁰¹ Zob.: W. Chróścielewski, *Imperium a gestia w działaniach administracji publicznej*, „Państwo i Prawo” 1995, Nr 6, s. 49 i n.

jako jeden z podstawowych atrybutów publicznoprawnych przysługujących państwu lub innemu podmiotowi publicznemu, podmiotowi takiemu jak jednostka samorządu terytorialnego (choć to nie jednostka samorządu te dochody ustanawia), przy czym jednostki te korzystają z przymusu państwowego, niezbędnego do wykonywania zadań podmiotu publicznoprawnego¹⁰². Należy przyjąć, iż przymus jest jednym z instrumentów innej instytucji prawnej, jaką jest władztwo podmiotu publicznego. Słownikowe znaczenie pojęcia „władztwo” oznacza moc oddziaływania na ludzi lub na świat¹⁰³. Od strony ustrojowej należy więc władztwo utożsamiać od strony podmiotu publicznego z możliwością kształtowania sytuacji prawnej podmiotów podległych władzy (na zasadzie przymusowej przynależności do tego podmiotu, np. państwa, gminy), a z drugiej strony (podmiotu wobec którego stosowane jest władztwo np. obywatela państwa, mieszkańca gminy) występuje z koniecznością znoszenia tej sytuacji i to w roli podmiotu słabszego. W piśmiennictwie z zakresu prawa publicznego (a do takiego zaliczane jest prawo finansowe) powszechnie funkcjonuje pojęcie władztwa administracyjnego jako refleksu władztwa państwowego, przysługującego niepodzielnie państwu¹⁰⁴. Władztwo w klasycznym ujęciu rozumiane jest jako uprawnienie do stosowania przymusu administracyjnego i na wyłączeniu sporów spod właściwości sądów¹⁰⁵. Konsekwencją decentralizacji administracji publicznej jest więc przekazanie jednostkom samorządu terytorialnego tej części sfery atrybutów państwa (imperium). Władztwo urasta więc do roli podstawowej instytucji prawnej, stworzonej dla zagwarantowania samodzielności ustrojowej jednostek samorządu terytorialnego¹⁰⁶. Jest niezbędne nie tylko ze względu na konieczność realizacji dochodów o charakterze publicznoprawnym, ale w większości relacji zachodzących pomiędzy organami administracji a podmiotami korzystającymi z jej świadczeń.

Pomimo bliskich powiązań pomiędzy prawem finansowym i administracyjnym pojęcie władztwa dla potrzeb dalszych rozważań powinno być rozumiane wielopłaszczyznowo. Władztwo należy bowiem postrzegać jako instytucję prawną, będącą jednym z atrybutów (gwarancji) samodzielności podmiotu publicznego, który wykonując tę sferę swych kompetencji, dysponuje instrumentem w postaci przymusu, przekazanym przez państwo wraz z kompetencjami do rozstrzygania określonego zakresu spraw publicznych. Istnienie władztwa rozumianego jako prawna możliwość kształtowania

¹⁰² *Ibidem*, s. 10.

¹⁰³ *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/wlasny;3250556.html> [dostęp 15.02.2019].

¹⁰⁴ Z. Pulka, *Władztwo administracyjne jako szczególna forma władzy państwowej*, [w:] H. Rot (red.), *Państwo – prawo – społeczeństwo. Zbiór studiów*, Acta Universitatis Wratislaviensis no 1313, „Prawo” 1992, t. CCVI, s. 137 i n.

¹⁰⁵ T. Bigo, *Związki publicznoprawne w świetle ustawodawstwa polskiego*, Warszawa 1928, s. 84.

¹⁰⁶ Zob.: K. Chochowski, *Istota władztwa administracyjnego (imperium) jako szczególnej postaci władztwa państwowego*, [w:] J. Łukasiewicz (red.), *Władztwo administracyjne. Administracja publiczna w sferze imperium i w sferze dominium*, Rzeszów 2012, s. 107.

sytuacji prawnej innego podmiotu w środowisku stosunków finansowoprawnych (związanych ze środkami publicznymi) przyjmuje formy władztwa przede wszystkim w zakresie gromadzenia dochodów i dokonywania wydatków przez jednostkę samorządu terytorialnego¹⁰⁷. W rozważanym zakresie władztwo dochodowe przejawia się poprzez możliwość jednostronnego nałożenia ciężaru publicznego wyrażonego w obowiązku świadczenia pieniężnego oraz możliwością skutecznego wyegzekwowania tego świadczenia za pomocą instrumentów prawnych. Istnienie władztwa powinno się uznawać więc za cechę charakterystyczną przy kwalifikacji poszczególnych tytułów dochodów. Wszędzie tam, gdzie obowiązek zapłaty wynika z istniejącego stosunku charakteryzującego się nierównorządnością podmiotów w nim uczestniczących oraz istnieniem możliwości przymuszenia osoby zobowiązanej do spełnienia świadczenia za pomocą środków przypisanych ustrojowo beneficjentowi świadczenia, tam należy kwalifikować te dochody jako dochody publicznoprawne. Relacje władztwa i przymusu wydają się być podobne co do zakresu, lecz niewątpliwie brak upoważnienia do traktowania ich jako synonimów.

2. Dochody własne ustanawiane są w drodze ustawowej, lecz regulacja ta przybiera różny zakres i szczegółowość. Niemniej jednak należy przyjąć, iż w przypadku każdego z dochodów kwalifikowanych jako publicznoprawny źródło ich pochodzenia jest uregulowane ustawowo, tzn. ustawowo wskazuje się przynależność tego dochodu do budżetu samorządowego, przy jednoczesnym ustawowym uregulowaniu elementów konstrukcyjnych tego dochodu. Ponieważ znacząca część tych dochodów mieści się w kategorii danin publicznych, warto w tym miejscu wskazać na przepisy Konstytucji RP wprost wskazujące na wyłączność drogi ustawowej w zakresie nakładania podatków i innych ciężarów publicznoprawnych (art. 217 Konstytucji RP). Wykładnia tego przepisu wskazuje na zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo (poprzez decyzje ustawodawcze) ma prawo obciążać podatkiem podmioty znajdujące się w zasięgu jego władzy w celu sfinansowania zadań publicznych¹⁰⁸. Podobnie na konieczność ustawowych podstaw dochodów publicznoprawnych wskazują ustawa o finansach publicznych oraz o samorządzie gminnym, które odpowiednio w art. 216 ust. 1 u.f.p. oraz w art. 54 ust. 1 u.s.g. wskazują na szczegółowe regulacje w zakresie dochodów wynikające z bliżej niesprecyzowanej ustawy. Za efekt tych postanowień należy uznać przede wszystkim wielokrotnie już przywoływaną ustawę o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Ustawa ta wskazuje raczej tytuły dochodów jednostek, a nie podstawę ich poboru, gdyż ta najczęściej wynika z innych aktów prawnych regulujących te

¹⁰⁷ Zob.: W. Miemiec, *Prawne gwarancje...*, s. 104 i n.

¹⁰⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 997/15, SIP LEX nr 2337592.

dochody. Brak kompleksowości omawianej ustawy skutkuje szczegółowymi regulacjami innych ustaw, wskazujących dochody publiczne w nich uregulowane za dochody budżetu samorządowego (np. w ustawie o gospodarce nieruchomościami czy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym)¹⁰⁹. Konkludując tę część wyводу, należy stwierdzić, iż wskazanie źródeł dochodów własnych o charakterze publicznoprawnym jest uregulowane ustawowo. Jednakże zakres tej regulacji bywa różny i wyznacza granice autonomii dochodowej jednostek samorządu terytorialnego. Im więc regulacja ustawowa bardziej szczegółowa i kompletna, tym mniej miejsca na stosowanie instrumentów władztwa dochodowego (podatkowego), im regulacja ustawowa jest bardziej ogólna i zawierająca upoważnienia dla organów jednostek samorządu terytorialnego, tym instrumenty władztwa będą realniejsze¹¹⁰.

3. Wykorzystywanie władztwa dochodowego w zakresie dochodów publicznoprawnych skutkuje brakiem równości uczestniczących w stosunku prawnym, przejawiającym się zarówno w przymusowym nakładaniu ciężarów finansowych, jak również w braku bezpośredniej wzajemności tych świadczeń. Można powiedzieć, iż omawiana cecha jest determinowana wcześniej omówionymi. Sposób nakładania tej grupy dochodów (ustawowy), jak i instrumenty prawne przysługujące jednostce samorządu terytorialnego (przymus w ramach wykonywanego władztwa) bezpośrednio wpływają na słabszą pozycję podmiotu, na którym ciąży obowiązek realizacji dochodu, niż pozycja beneficjenta tego dochodu. Cechą charakterystyczną dochodów publicznoprawnych jest więc podporządkowanie podmiotu zobowiązanego, zabezpieczone przymusem. Podporządkowanie podmiotów zobowiązanych wynika bądź z rodzaju świadczenia, będącego ciężarem publicznoprawnym, bądź z hierarchicznego podporządkowania wobec beneficjenta dochodu.

2.4.2. Dochody prywatnoprawne

Wykazywanie grupy dochodów publicznoprawnych i przeciwstawnej co do charakteru prawnego grupy dochodów prywatnoprawnych jest determinowane występowaniem jednostek samorządu terytorialnego w dychotomicznej roli – podmiotów administracji publicznej oraz podmiotów prawa prywatnego. Dwoisty charakter jednostek samorządu terytorialnego implikuje więc co do zasady dwoisty charakter dochodów. Jeśli więc dochody publicznoprawne można uznać za konsekwencję imperium przysługującego

¹⁰⁹ Zob.: A. Zalcewicz, *Komentarz do art. 216 ustawy o finansach publicznych*, [w:] H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawnofinansowy*, Warszawa 2014, s. 563.

¹¹⁰ Zob.: T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 192 i n.; W. Miemieć, *Prawne gwarancje...*, s. 100 i n.

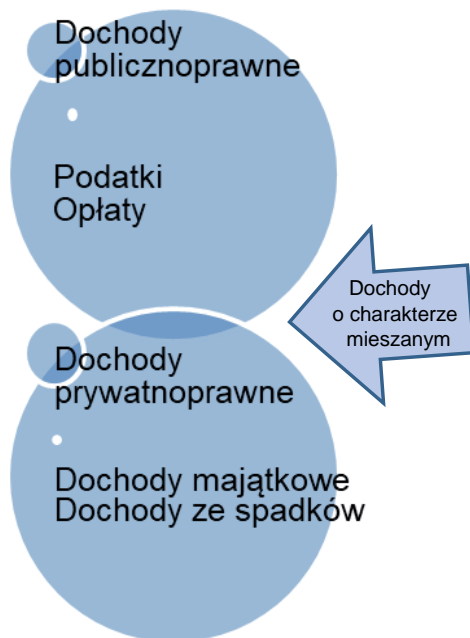
podmiotowi publicznemu, to dochody prywatnoprawne są efektem przysługującego jednostkom samorządu terytorialnego dominium. Niezależnie od tej podstawowej różnicy dochody prywatnoprawne w całości zaliczane są do grupy dochodów własnych, choć nie są najważniejszą pozycją tych dochodów. Przy realizacji dochodów prywatnoprawnych jednostka samorządu terytorialnego występuje w takiej samej pozycji, jak każdy inny uczestnik obrotu gospodarczego, bez wykorzystywania podstawowego instrumentu charakterystycznego dla dochodów publicznoprawnych. Wyposażenie jednostek samorządu terytorialnego w majątek było warunkiem koniecznym do zapewnienia samodzielności tych jednostek, gdyż elementy tego majątku stanowią ekonomiczną podstawę funkcjonowania samorządu terytorialnego.

2.4.3. Dochody o charakterze mieszanym

Obok istniejącego, można zaryzykować twierdzenie, że klasycznego podziału na dochody oparte na stosunkach publicznoprawnych i prywatnoprawnych nie można pominać istnienia dochodów, w których ustawodawca połączył oba elementy. W rezultacie można dostrzec istnienie dochodów o charakterze cywilnoprawnym z elementami stosunku publicznoprawnego oraz dochody o charakterze publicznoprawnych, zawierające pierwiastek stosunku cywilnoprawnego. Do pierwszej grupy można zaliczyć dochody z tytułu opłat publicznych oraz opłat rocznych za użytkowanie wieczyste¹¹¹. Do drugiej grupy można zaś zaliczyć dochody z tytułu trwałego zarządu wymierzone i pobierane od samorządowych jednostek organizacyjnych. W przypadku dochodów z przedmiotowej grupy charakterystyczne jest ich uregulowanie ustawowe, bowiem to z ustawy wynika uprawnienie do ich nakładania i konstruowania. Dochody te, będąc efektem zacierania się podziału pomiędzy imperium a dominium w działalności jednostek samorządu terytorialnego, z konieczności są uregulowane normatywnie w sposób łączący metodę prywatnoprawną i publicznoprawną, co w odbiorze tych regulacji powoduje duże wątpliwości. Wystarczy bowiem wskazać na dochody uregulowane w przepisach ustawy o gospodarce nieruchomościami, by przekonać się, że dla legalnego ich wymiaru i poboru należy stosować aż cztery akty prawne: samą ustawę o gospodarce nieruchomościami, ustawę o finansach publicznych, Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawę Ordynacja podatkowa, nie licząc przepisów dotyczących wyceny nieruchomości.

¹¹¹ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2204.

Schemat 5. Rodzaje dochodów j.s.t. ze względu na rodzaj stosunku prawnego



Źródło: opracowanie własne

Rozdział 3

Instrumenty władztwa dochodowego jednostek samorządu terytorialnego

Wielokrotnie przywoływana zasada ustrojowa decentralizacji państwa, by była realna i w praktyce stosowana, musi być zabezpieczona dedykowanymi jej rozwiązaniami prawnymi. Rozwiązania te, by były skuteczne i zapewniały realną samodzielność jednostek samorządu terytorialnego, powinny zawierać instrumenty (narzędzia prawne) ochrony i realizacji samodzielności. Tak więc zapewnieniu samodzielności publicznoprawnej jednostek samorządu terytorialnego w sferze idei towarzyszyć muszą konkretne uprawnienia przysługujące organom jednostek samorządu terytorialnego w sferach istotnych dla realizacji tak przyjętej przez ustrojodawcę koncepcji funkcjonowania państwa. W tym znaczeniu samodzielność jednostek samorządu terytorialnego należy traktować jako instytucję prawną ustanowioną dla realizacji ustrojowej zasady decentralizacji administracji publicznej za pomocą instrumentów prawnych, w tym tych, które przyjmują wymiar finansowy.

Instytucja prawna to wyodrębniony i stanowiący funkcjonalną całość zespół norm prawnych odnoszących się do stosunków w jakiejś dziedzinie życia społecznego¹¹². Teoretyczne rozpoznawanie i kwalifikowanie rozwiązań prawnych jako instrumentu realizacji jakiegoś celu czy też gwarantowania istnienia i realizacji instytucji prawnej będącej tym celem jest niezmiernie trudne, gdyż pojęcia te można rozpatrywać w różnych płaszczyznach, w których konkretne rozwiązanie prawne z instrumentu staje się instytucją czy też staje się instrumentem różnych instytucji prawnych¹¹³. By ocenić rolę i miejsce konkretnych rozwiązań prawnych w systemie prawa, należy kierować się przede wszystkim celem ich stanowienia oraz identyfikowaniem rozwiązań prawnych ustanowionych dla realizacji tego celu. W tym znaczeniu nie da się jednoznacznie zakwalifikować poszczególnych rozwiązań prawnych, gdyż będą one pełnić różną rolę w różnych układach odniesienia. Ograniczając się jednak do realizacji ustrojowej zasady decentralizacji państwa, należy uznać samodzielność jednostek samorządu terytorialnego za niezbędny atrybut prawny przybierający kwalifikowaną formę samodzielności finansowej.

¹¹² W. Gromski, [w:] A. Bator (red.), *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Warszawa 2016, s. 229.

¹¹³ Zob.: M. Weralski, [w:] M. Weralski (red.), *op. cit.*, t. 1, s. 210.

Instrumentem (narzędziem prawnym) realizacji zasady samodzielności prawnej jednostek samorządu terytorialnego jest między innymi wyposażenie tych jednostek w instrumenty władztwa, w tym władztwa dochodowego, a w ramach tego władztwa wyposażenie organów tych jednostek w kompetencje kształtowania wysokości tych dochodów w sposób właściwy dla działania administracji publicznej.

Jednostki samorządu terytorialnego, będące zdecentralizowanymi podmiotami administracji publicznej i działające w tej roli, dysponują instrumentami prawnymi takimi, jak inne organy administracji publicznej, choć ich katalog wydaje się być bardziej zróżnicowany ze względu na strukturę organów tych jednostek. Realizacja kompetencji (zadań) tych organów mieścić się musi w granicach prawnych form działania administracji, wybierając formy działań władczych i niewładczych¹¹⁴. Przenosząc ten podział na grunt prowadzonych rozważań, można stwierdzić, iż działania władcze będą charakterystyczne w relacjach wynikających z gromadzenia dochodów publicznoprawnych, natomiast działania niewładcze występować będą w relacjach związanych z realizacją dochodów o charakterze niepublicznym¹¹⁵. W ramach sfery działań władczych wystąpić mogą działania mieszczące się w granicach aktów administracyjnych bądź aktów normatywnych¹¹⁶. Akty normatywne tworzone przez organy administracji publicznej posiadają przymiot generalności i abstrakcyjności i można je traktować jako wyjątek od przypisanej władzy ustawodawczej działalności prawotwórczej. Działalność prawotwórcza administracji musi być zawsze pochodną od działań prawotwórczych władzy ustawodawczej¹¹⁷. W przypadku aktów (indywidualnych) administracyjnych dochodzi do działania w sposób podwójnie skonkretyzowany poprzez wydanie aktu indywidualnego i konkretnego¹¹⁸. Przytoczony podział prawnych środków działania administracji pozwala dokonać podziału instrumentów prawnych kształtowania dochodów własnych o charakterze publicznym (bo w ich przypadku charakterystyczne jest występowanie władczych form działania administracji publicznej) na takie, które są aktami administracyjnymi indywidualnymi, oraz takie, które będą aktami normatywnymi o charakterze generalnym i abstrakcyjnym. Ustrojowa pozycja organów jednostek samorządu terytorialnego pozwala przyjąć (choć należy dopuścić istnienie wyjątków od tej reguły), iż organy wykonawcze jednostek samorządu terytorialnego stosują z reguły indywidualne akty administracyjne, zaś organy stanowiące najczęściej w ramach

¹¹⁴ Zob.: M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Prawne formy działania administracji*, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 1999, s. 287 i n.

¹¹⁵ Nie jest to oczywiście wyczerpujący katalog prawnych form działania administracji publicznej, jednakże ze względu na wybraną do analizy tematykę dochodów o charakterze publicznym autor ogranicza się jedynie do wskazanych powyżej prawnych form działania.

¹¹⁶ J. Starościek, *Prawne formy działania administracji*, Warszawa 1957, s. 71 i n.

¹¹⁷ K.M. Ziemiński, *Charakterystyka działań publicznoprawnych jednostronnych zewnętrznych*, [w:] A. Błaś, J. Boć, M. Stahl, K.M. Ziemiński (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 5. *Prawne formy działania administracji*, Warszawa 2013, s. 65.

¹¹⁸ *Ibidem*, s. 66.

swych kompetencji wydają akty normatywne¹¹⁹. Przenosząc tę regułę na grunt prowadzonych rozważań, można przyjąć tezę o instrumentarium prawnym o charakterze generalnym i abstrakcyjnym służącym organowi stanowiącemu gminy w celu realizowania instytucji samodzielności prawnej gminy oraz instrumentarium opartym na aktach konkretnych i indywidualnych przysługujących organowi wykonawczemu gminy, służących realizacji tego samego celu. Dla dalszych potrzeb używany będzie podział na instrumenty materialnoprawne i proceduralne, z czego do instrumentów materialnoprawnych zaliczane będą te, które charakteryzują się ogólnością i abstrakcyjnością, a więc dotyczą przede wszystkim aktów normatywnych wydawanych przez organy administracji publicznej (radę gminy). Do grupy proceduralnych należeć zaś będą co do zasady (można bowiem spotkać wyjątki, polegające na wydawaniu aktów abstrakcyjnych i generalnych przez organ wykonawczy) te instrumenty, które przysługują organom wykonawczym gminy i polegać będą na wydawaniu aktów indywidualnych i konkretnych, w ramach właściwej procedury prawnej.

3.1. Władztwo dochodowe jednostek samorządu terytorialnego

Pojęcie władztwa jest charakterystyczne dla nauki prawa administracyjnego, a szerzej dla sfery prawa publicznego¹²⁰, będąc jednym z zasobów przysługujących administracji publicznej¹²¹. W klasycznym znaczeniu tego pojęcia oznacza przysługującą organom państwa możliwość autorytarnego jednostronnego ustalania nakazów i zakazów określonego zachowania się, zabezpieczoną możliwością zastosowania przymusu państwowego w celu ich wyegzekwowania. Państwo przekazuje organom administracji publicznej (w tym jednostkom samorządu terytorialnego) prawo narzucania swojej woli i egzekwowania go za pomocą środków przymusu państwowego¹²². Władztwo występuje również w warstwie finansowej i przyjmuje kształt władztwa finansowego. W doktrynie prawa finansowego przyjmuje się istnienie władztwa finansowego (będącego odpowiednikiem, a raczej rodzajem władztwa administracyjnego, ale w ograniczonym do gospodarowania zasobami finansowymi zakresie), które polega na prawie ustanawiania i emitowania pieniądza, prawie ustanawiania i pobierania przy użyciu metod publicznoprawnych dochodów należnych państwu oraz prawie dokonywania wydatków w celu realizacji zadań publicznych¹²³. Władztwo to przekazane jest jednostkom samorządu

¹¹⁹ Szerzej na temat prawnych form działania administracji: J. Supernat, *Instrumenty działania administracji publicznej. Studium z nauki administracji*, Wrocław 2003, s. 38 i n.

¹²⁰ Zob.: M. Krawczyk, *Podstawy władztwa administracyjnego*, Warszawa 2016, s. 58 i n.

¹²¹ Zob.: J. Supernat, *op. cit.*, s. 27.

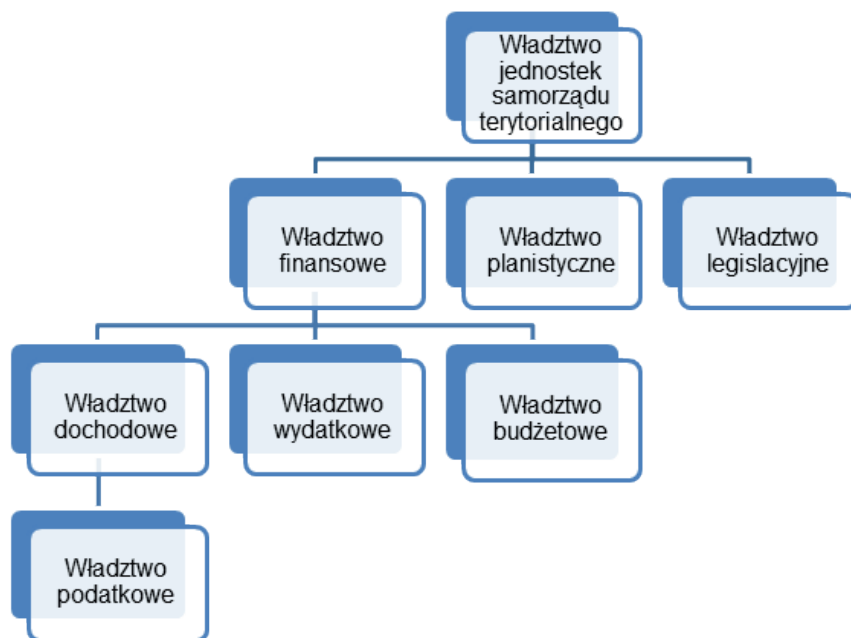
¹²² M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne, pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2013, s. 87.

¹²³ T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz...*, s. 17.

terytorialnego w ramach decentralizacji finansów publicznych (szerzej administracji publicznej), jednak pozostaje ono wciąż władztwem państwowym. W związku z rezygnacją z części swych uprawnień przez państwo i wyposażeniem w tym zakresie jednostek samorządu terytorialnego można mówić o odrębnych od siebie funkcjonalnych rodzajach władztwa państwa i władztwa jednostek samorządu terytorialnego, choć, jak wskazano powyżej, władztwo jednostek samorządu terytorialnego jest zależne od woli państwa (ustrojodawcy). Naturalnymi więc częściami składowymi władztwa finansowego jednostek samorządu terytorialnego będą władztwo w zakresie gromadzenia dochodów, władztwo w zakresie dokonywania wydatków budżetowych oraz władztwo w zakresie tworzenia publicznych planów finansowych. Jednostki samorządu terytorialnego wykorzystują instrument władztwa zarówno w sferze publicznoprawnej, jak i prywatnoprawnej, choć niewątpliwie w zakresie dochodów o charakterze publicznoprawnych uwidacznia się jego pochodzenie i atrybuty. W przypadku dochodów o charakterze prywatnoprawnym władztwo to przyjmuje zupełnie innych charakter atrybutów, charakterystycznych przede wszystkim dla prawa prywatnego.

Instytucja władztwa prawnego pojawia się w różnych zakresach przedmiotowych i mogłoby się wydawać, że jego rodzaje stały się autonomicznymi instytucjami, z których każdy rodzaj ma swój określony desygnat, podstawę prawną i zakres kompetencji. Jednakże każdy z tych zakresów, choć w różnych sferach działalności podmiotu publicznego, służy realizacji określonego celu.

Schemat 6. Rodzaje władztwa



Źródło: opracowanie własne

Powyższy wykres pokazuje różne aspekty pojęcia władztwa, ze szczególnym uwzględnieniem tych rodzajów władztwa, które dotyczą gospodarki finansowej. Podkreślić należy po raz kolejny, że instytucję władztwa należy postrzegać jako jedną instytucję prawną, lecz występującą w różnych sferach aktywności podmiotu publicznego. W praktyce więc te poszczególne sfery są ze sobą nierozdzielnie związane, a często też dochodzi do zacierania się pomiędzy nimi granic i nic w tym dziwnego, skoro wszystkie aspekty władztwa sprowadzają się do tego samego pochodzenia i celu, dla którego zostało ustanowione. Należy więc przyjąć istnienie jednego władztwa zdefragmentowanego ze względu na różne dziedziny działalności, ale o podobnych cechach i kompetencjach przysługujących podmiotowi publicznemu.

Podstawowe sfery kompetencji implikują też utrwalony w doktrynie podział na bardziej szczegółowe rodzaje władztwa finansowego:

Schemat 7. Rodzaje władztwa finansowego



Źródło: opracowanie własne

Instytucję władztwa finansowego analizować należy w znaczeniu ustrojowym i instrumentalnym. Pierwszy zakres związany jest z pozycją ustrojową jednostek samorządu terytorialnego jako samodzielnych podmiotów w sferze prawa publicznego i częścią składową decentralizacji administracji publicznej. W tym znaczeniu władztwo finansowe sprowadza się do możliwości gromadzenia dochodów, dokonywania wydatków, stosowania procedur finansowych, zawierania umów, udzielaniu dotacji i innych

operacji charakterystycznych dla podmiotów publicznych (np. nakładanie podatków), jak również podmiotów prywatnych (np. zaciąganie zobowiązań)¹²⁴. Przez władztwo finansowe w tym znaczeniu rozumiem więc przekazane jednostce samorządu terytorialnego samodzielne prawo do stanowienia o sobie w zakresie spraw finansowych, wynikające z przepisów prawa o charakterze publicznoprawnym, jak i prywatnoprawnym.

W instrumentalnym znaczeniu władztwo finansowe należy rozważać jako instrument prawa publicznego przysługujący jednostkom samorządu terytorialnego, dokonującym administrowania, sytuując te jednostki w relacjach z innymi podmiotami w pozycji dominującej i dysponującej przymusem państwowym¹²⁵. Władztwo to stwarza możliwość kształtowania sytuacji prawnej drugiej strony stosunku prawnego (podmiot niepubliczny), przy jednoczesnym znoszeniu tego stanu rzeczy przez podmiot niepubliczny. Władztwo w tym znaczeniu można więc porównywać znaczeniowo do władzy przysługującej jednostce samorządu terytorialnego. Podział ten jest oczywiście umowny i niemający znaczenia dla praktyki stosowania prawa, jednakże z obowiązku należy wskazać różnice wynikające z charakterystyki stosunków prawnych.

Ograniczając się w dalszej części rozważań jedynie do władztwa dochodowego, można przyjąć, iż najważniejszym jego wymiarem jest prawo jednostki samorządu terytorialnego do kształtowania wysokości dochodów publicznoprawnych. Wskazana w przepisach Konstytucji RP oraz EKSL gwarancja wpływania na wysokość dochodów przez same jednostki będące beneficjentami tych dochodów powszechnie uznawana jest za jedną z podstawowych gwarancji samodzielności¹²⁶. Co oczywiste, nie będzie miała zastosowania albo będzie bardzo ograniczona w sytuacji, gdy jednostka samorządu terytorialnego nie dysponuje dochodami publicznymi (np. podatkami) albo nie są one dochodami samoistnymi, tak jak w przypadku udziałów w podatkach dochodowych. Swoboda decydowania o elementach konstrukcyjnych tych podatków jest w przypadku samorządowych organów podatkowych praktycznie żadna.

Przywołane we wcześniejszej części przepisy ustrojowe gwarantują jednostkom samorządu terytorialnego prawo do korzystania z instrumentów prawnych, umożliwiających tym jednostkom realny wpływ na konstrukcję dochodów zaliczanych do grupy daninowych, a ustawodawcę zobowiązują do stworzenia takich warunków. Instrumenty te muszą mieć swoją podstawę w ustawie (patrz wyżej), z której wynika zakres przedmiotowy i podmiotowy władztwa dochodowego.

¹²⁴ A. Borodo, *Słownik finansów samorządowych*, Toruń 2007, s. 190, hasło: *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego*.

¹²⁵ W literaturze pojawia się pojęcie „publicznego władztwa finansowego” – zob.: A. Borodo, *Samorząd...*, s. 59.

¹²⁶ J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, Katowice 2003, s. 47 i n.

Zakres przedmiotowy władztwa dochodowego obejmuje te elementy konstrukcji normatywnej dochodu, które mogą być kształtowane przez jednostkę samorządu terytorialnego (np. stawki podatkowe, ulgi i zwolnienia), natomiast zakres podmiotowy wskazuje na organ uprawniony do korzystania z tych instrumentów (np. rada gminy, wójt).

Na zakres przedmiotowy władztwa dochodowego (w odniesieniu do dochodów z danin publicznych – władztwa podatkowego) należy spojrzeć w kilku płaszczyznach. Na pierwszy plan wysuwa się zagadnienie obligatoryjności i fakultatywności grupy dochodów publicznoprawnych (przede wszystkim z grupy daninowych). Kształt ustawodawstwa krajowego (przepisy Konstytucji RP, ale i również ustawy materialnoprawne) pozwalają formułować tezę o obligatoryjności dochodów podatkowych i dochodów o charakterze sankcyjnym i fakultatywności (choć w niepełnym zakresie), dochodów z tytułu opłat publicznych i innych dochodów publicznoprawnych. Ten aspekt władztwa dochodowego ma więc charakter podstawowy, pozwala bowiem (bądź nie pozwala) decydować o wymiarze i poborze dochodów z określonego źródła publicznoprawnego.

Kolejną płaszczyzną przedmiotową władztwa dochodowego jest możliwość kształtowania elementów konstrukcyjnych poszczególnych dochodów publicznoprawnych. Choć struktura dochodów samorządu terytorialnego niewątpliwie faworyzuje gminy, to również w ich przypadku należy wskazać na różne zakresy wpływania na kształt i wysokość dochodów podatkowych – od jego braku w przypadku udziałów w podatkach dochodowych, przez bardzo ograniczony w przypadku podatków i opłat stanowiących dochód gmin wymierzanych i pobieranych przez państwowe organy, aż po najpełniejszy zakres oddziaływania na konstrukcję podatków, opłat i innych dochodów publicznych, wymierzanych przez organy gminy. Uprawnienia te realizowane są zarówno w sferze prawa materialnego (jako możliwość kształtowania elementów konstrukcyjnych, przede wszystkim stawek i ulg), jak i proceduralnego (przede wszystkim w zakresie stosowania ulg wobec podmiotów zobowiązanych w trakcie trwającego postępowania).

Zakres podmiotowy władztwa dochodowego należy postrzegać poprzez kompetencje organów jednostek samorządu terytorialnego do wpływania na wysokość dochodów publicznoprawnych. Kompetencje te przysługują organowi stanowiącemu przede wszystkim w zakresie prawa materialnego, a więc w odniesieniu do kształtowania poszczególnych elementów konstrukcyjnych dochodów publicznych, w granicach przyznanych ustawowo kompetencji. Również organ wykonawczy został wyposażony w instrumenty władztwa dochodowego, choć przede wszystkim w sferze prawa proceduralnego, występując w roli organu podatkowego lub organu odpowiedzialnego za realizację innych niż podatkowe dochodów publicznych. Nie we wszystkich dochodach lokalnych kompetencje te występują tak w ujęciu przedmiotowym, jak i podmiotowym, np. w stosunku do niektórych podatków nazwa „lokalne” jest jedynie oznaczeniem ich beneficjenta,

gdyż analizując konstrukcję podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od spadków i darowizn, należy stanowczo stwierdzić brak elementów władztwa dochodowego po stronie organów gminy.

Wykorzystywanie instrumentów władztwa dochodowego samorządu terytorialnego może przybierać wiele form i zakresów, wśród których wskazać należy: kreowanie dochodów, kształtowanie konstrukcji normatywnej dochodów, realizację dochodów. W przypadku dwóch pierwszych form władztwa dochodowego oparte jest ono na delegacjach ustaw materialnoprawnych, rozumianych jako te, które konstytuują dochody publiczne oraz kształtują ich podstawowe elementy konstrukcyjne. W ramach tych regulacji ustawodawca pozostawia organom jednostek samorządu terytorialnego, różny i zależny od swojej woli zakres swobody kształtowania tych dochodów. Najczęściej delegacja ta udzielana jest organom stanowiącym jednostki samorządu.

W ostatnim zakresie władztwo dochodowe przybiera postać wyposażenia beneficjenta dochodów w instrumenty prawne, pozwalające na przymusową ich realizację, jak również inne instrumenty o charakterze proceduralnym wpływające na istnienie czy też wysokość tych dochodów. Kompetencje wykorzystywania tych instrumentów mogą płynąć, podobnie jak w wyżej omówionej grupie, z aktów prawnych konstytuujących te dochody (ustaw materialnoprawnych), lecz również z przepisów ogólnych regulujących zagadnienia proceduralne, dotyczących realizacji dochodów publicznych. Najczęstszym adresatem tych instrumentów jest organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego.

3.2. Instrumenty o charakterze materialnoprawnym

Zasygnalizowany w tytule problem istnienia i zakresu oddziaływania instrumentów materialnoprawnych sprowadza się do dokonania w oparciu o obowiązujące regulacje prawne ustaleń, czy i w jakim zakresie organy jednostek samorządu terytorialnego mają kompetencje do wprowadzania dochodów publicznych¹²⁷ oraz na ile możliwe jest kształtowanie konstrukcji tych dochodów.

3.2.1. Kreowanie dochodów publicznych

Odrzucając już na wstępie tezę o autonomii jednostek samorządu terytorialnego w zakresie wprowadzania obciążeń publicznoprawnych, należy podkreślić, iż ustawodawca stosuje bardzo zróżnicowane rozwiązania prawne, często w ramach rodzajowo

¹²⁷ Oczywiście wszystkie daniny publiczne wprowadzane są w drodze ustawowej, natomiast chodzi o to, czy muszą, czy też mogą obowiązywać na terenie jednostki samorządu terytorialnego, w zależności od woli organów tych jednostek.

jednakowych rodzajów dochodów publicznych. Poza wszelką wątpliwością pozostaje wyłącznie ustawy rodowod dochodów publicznoprawnych i to zarówno tych, które zaliczane są do grupy danin publicznych, jak i innych. Jednakże kreacja dochodów, o której mowa w tytule, będąc zawsze zależną od woli ustawodawcy, może być rozpatrywana w różnych płaszczyznach. Może być to płaszczyzna ustrojowa poprzez wskazanie poszczególnych dochodów publicznych jako zasilających budżet samorządowy. Jednakże na kreację dochodów można spojrzeć z innej perspektywy, sprowadzającej się do możliwości decydowania o istnieniu lub nieistnieniu należnego (wskazanego ustawowo jako dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego) dochodu. Uprawnienie takie występuje tylko w zakresie ustalonym przez ustawodawcę pozostawiającego do samodzielnej decyzji jednostki samorządu terytorialnego korzystanie z należnego źródła dochodów. Przykładem takich dochodów są niektóre dochody z tytułu opłat publicznych (opłata targowa, miejscowa, opłata adiacencka), w przypadku których woli organu jednostki samorządu pozostawiono możliwość skorzystania z tego dochodu. Konstytutywnym uprawnieniem będzie więc wprowadzenie aktami prawa miejscowego na terenie jednostki samorządu terytorialnego dochodów z określonych źródeł, na zasadach wynikających z przepisów ustawowych regulujących to źródło. Wskazując kompetencję organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego (gmin) do wprowadzania na podstawie ustawowej poszczególnych dochodów publicznych, ustawodawca dokonuje jednocześnie ich kwalifikacji na dochody fakultatywne. W przypadkach, w których ustawodawca używa przepisów jednoznacznie wskazujących na konieczność wymiaru i poboru dochodów publicznych, kwalifikuje te dochody do grupy dochodów obligatoryjnych, a więc takich, które obowiązują bez względu na wolę organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. Dyskusyjne jest oczywiście, czy dochody, które można według tego podziału zakwalifikować do grupy fakultatywnych, są nimi w rzeczywistości. Należy bowiem pamiętać o ograniczonych zasobach środków publicznych, a nieograniczonych potrzebach świadczeń publicznoprawnych, co implikuje postawienie pytania o dopuszczalność rezygnacji z dochodów należnych przez podmiot publiczny. Jednakże nie wpływa to na uznanie, że w przypadku dochodów fakultatywnych ustawodawca pozostawia decyzję realizacji dochodu ze wskazanego źródła beneficjentowi tego dochodu. Wskazanie przynależności poszczególnych dochodów do jednej z wymienionych powyżej grup nastąpi w dalszej części pracy.

3.2.2. Kształtowanie konstrukcji normatywnej dochodów

W zakresie kształtowania konstrukcji dochodów uprawnienia organów sprowadzają się do wypełnienia tej sfery, która została pozostawiona ustawowo do kompetencji organu jednostki samorządu terytorialnego. W omawianym zakresie, tak jak w poprzednim fragmencie, w pełni znajduje zastosowanie ustrojowa zasada ustawowej wyłączności

kształtowania konstrukcji prawnej dochodów publicznych. Zasada ta, oparta na przepisach Konstytucji RP, jest z jednej strony usprawiedliwieniem przed pomniejszaniem konstytucyjnie chronionej własności podmiotów prywatnych, z drugiej zaś strony stanowi ograniczenie dla władzy publicznej, wskazując jej jedyną dopuszczalną drogę stanowienia i kształtowania ciężarów publicznoprawnych¹²⁸. Zasada wyłączności ustawowej w zakresie stanowienia i kształtowania dochodów publicznoprawnych nie oznacza jednak, że brak jest przestrzeni prawnej dla kreowania i kształtowania lokalnej polityki dochodowej przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego. Ustawodawca pozostawia bowiem miejsce dla władz samorządowych na stosowanie przez nie instrumentów finansowoprawnych, nie tylko dla osiągnięcia celów fiskalnych, ale również innych, uznanych przez nie za istotne dla wspólnoty samorządowej. Warunkiem wykorzystywania tych instrumentów jest przede wszystkim działalność na podstawie i w granicach prawa, co podlega weryfikacji przez organy kontroli i nadzoru nad jednostkami samorządu terytorialnego.

Kształtowanie konstrukcji normatywnej należy rozumieć w sposób uniwersalny i umowny, ponieważ obligatoryjne elementy normatywne występują jedynie w przypadku danin publicznych. Jednakże klasyczny podział tych elementów dokonany w przepisie art. 217 Konstytucji RP, a powtórzony później w ustawach zwykłych, może być wykorzystany również do innych niż daninowe dochodów publicznych. We wszystkich bowiem grupach dochodów o charakterze publicznym, choć w różnym zakresie, wystąpią podmioty zobowiązane, rodzaj świadczenia, jego wysokość bądź sposób jej ustalania oraz instrumenty wypełniające funkcje ulg i zwolnień w tych świadczeniach.

Jak wskazano powyżej, ustalenie elementów konstrukcji dochodów o charakterze publicznym jest najmniej problematyczne w przypadku danin publicznych. Ustawodawca w przepisach ustrojowych wyraźnie wyznaczył granice swobody kształtowania tych elementów. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny: „[...] jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości opłat lokalnych tylko w zakresie określonym w ustawie. Niedopuszczalne w tej materii jest pośrednictwo innych aktów podstawowych, zwłaszcza gdy rzecz dotyczy istotnych elementów opłaty [...]. Interpretując treść art. 217 Konstytucji Trybunał wielokrotnie wskazywał, iż wyliczenie w nim zawarte należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zalicza się m.in.: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Zakładał również, iż wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji – głównie w zakresie podatków – nie ma charakteru wyczerpującego, co oznacza, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio

¹²⁸ Zob.: B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 292; R. Małstalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 20 i n.

w ustawie”¹²⁹. Pomimo odwoływania się w przytoczonym orzeczeniu do dochodów z tytułu danin publicznych należy dostrzec jego uniwersalność w stosunku do pozostałych dochodów, choć sposób i zakres kształtowania tych elementów konstrukcji będzie zupełnie inny w poszczególnych grupach omawianych dochodów, a to ze względu na wypełnienie tej funkcji przez ustawodawcę, bądź różny charakter prawny tych dochodów czy wreszcie ustawowy sposób ich wymierzania i poboru.

Pozostając w sferze rozważań natury ogólnej można stwierdzić, iż elementami, które ustawodawca pozostawia do uregulowania organom gminy, są stawki ustalania wysokości dochodów lub wprost ich wysokość (jeśli nie ma w konstrukcji tego dochodu stawek), jak również ulgi w zapłacie i zwolnienia z obowiązku zapłaty dochodu gminy. W pierwszym przypadku najczęściej wykorzystywaną konstrukcją (zwłaszcza w zakresie opłat, dopłat, dochodów z majątku o charakterze publicznym) jest wykorzystywanie stawek ustawowych z jednoczesną delegacją dla organu stanowiącego do doprecyzowania (wyboru w granicach ustawowych) wysokości tych stawek w granicach ustawowych. Nie jest to oczywiście regułą, gdyż w niektórych przypadkach stawki dochodów są stałe, bez możliwości wpływania na nie organów gminy. Przykładem mogą być administracyjne kary pieniężne, jak również udział w dochodach państwowych realizowanych przez gminy. Dla kontrastu można wskazać zupełny brak regulacji dotyczącej wysokości dochodów w opłatach za usługi komunalne świadczone w ramach użyteczności publicznej (z wyjątkiem tych, w których ustawowo określono wysokość opłat za te usługi, jak na przykład w opłatach za utrzymanie czystości i porządku w gminach). Brak ustawowego określenia wysokości tych dochodów niewątpliwie wpływa na istnienie wątpliwości co do ich publicznoprawnego charakteru.

Innym instrumentem materialnoprawnym jest możliwość wprowadzania ulg i zwolnień w konstrukcji omawianych dochodów. I tu również, jak w poprzednim elemencie konstrukcyjnym, należy zwrócić uwagę na konieczność wystąpienia delegacji ustawowej do wprowadzania tych instrumentów. Co więcej, z zasad ogólnych wynikają inne ograniczenia dotyczące wprowadzania ulg i zwolnień¹³⁰. Zarówno w zakresie danin publicznych, jak i innych rodzajów dochodów dominuje pogląd o niedopuszczalności wprowadzania przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego ulg i zwolnień o charakterze podmiotowym lub mieszanym podmiotowo-przedmiotowym. Obowiązująca w prawie polskim zasada isonomii (równości wszystkich wobec prawa), znajdująca

¹²⁹ Z uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2002 r. sygn. akt P/02, OTK-A 2002/7/91 w sprawie dotyczącej nieobowiązującego już stanu prawnego związanego z ustalaniem opłat za płatne parkowanie, jednakże argumentacja wykorzystana w uzasadnieniu pozostaje aktualna w pełnym zakresie.

¹³⁰ Rozbudowane rozważania na temat tworzenia prawa podatkowego i innych danin publicznych zostały przeprowadzone w opracowaniu: L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006.

swój normatywny wymiar w przepisie art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, wywiera skutki zarówno w zakresie stosowania prawa, jak i jego tworzenia¹³¹. Brak równości wobec prawa oznaczać więc będzie zróżnicowanie sytuacji prawnej podmiotów znajdujących się w tych samych okolicznościach faktycznych lub prawnych. Wobec istniejącej zasady powszechności opodatkowania, wynikającej z art. 84 Konstytucji RP, stosowanie ulg i zwolnień co do zasady powodować będzie wystąpienie stanu różnicowania sytuacji prawnej, dzieląc podmioty zobowiązane na te, które ponoszą ciężary publiczne w pełnej wysokości, jak i te, które ponoszą je w wysokości niepełnej¹³². Dopuszczalność stosowania instrumentów władztwa w postaci stanowienia ulg i zwolnień jest zastrzeżona co do zasady dla ustawodawcy¹³³. Zakres możliwości wprowadzania ulg i zwolnień w konstrukcji dochodów publicznych jednostek samorządu terytorialnego wynikać musi z przepisów ustawowych, regulujących te dochody (ustaw materialnoprawnych) bądź regulujących postępowanie w zakresie ich wymiaru i poboru (ustaw proceduralnych). Jeśli chodzi o rodzaj stosowanych ulgi zwolnień, bezpośrednie regulacje w tym zakresie zawiera przepis art. 217 Konstytucji RP wskazujący, iż ustalanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Przepis ten dotyczy danin publicznych, a więc ma zastosowanie w zakresie opłat i dopłat publicznych, stanowiących dochody budżetu gminy. Konsekwencją tej regulacji jest konstatacja, iż wprowadzanie ulg i zwolnień o charakterze podmiotowym lub generalnym jest wyłączną kompetencją ustawodawcy, z wyłączeniem organów jednostek samorządu terytorialnego. Zwolnienia i ulgi o charakterze generalnym, podmiotowym lub mieszanym oznaczają, że organ stanowiący nie może naruszyć zasady powszechności ponoszenia ciężarów publicznych, np. poprzez zwolnienie wszystkich z takiego obowiązku. Nie może również wprowadzać ulg i zwolnień ze względu na cechy podmiotu zobowiązanego do ponoszenia ciężarów publicznych¹³⁴. Teza ta wielokrotnie przywoływana przez przedstawicieli doktryny zwłaszcza prawa podatkowego nie budzi obecnie większych wątpliwości, z jednej strony ograniczając jednostki samorządu terytorialnego w zakresie kształtowania konstrukcji danin publicznych, z drugiej strony wskazując na możliwości kształtowania tych elementów konstrukcji, wobec których ustawodawca udzielił delegacji ustawowej¹³⁵. Jak wskazano, ograniczenie wynikające z art. 217 Konstytucji RP ma

¹³¹ Zob.: M. Masternak-Kubiak, *Prawo do równego traktowania*, [w:] B. Banaszak, A. Preisner (red.), *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, Warszawa 2002, s. 119.

¹³² Zob.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2505/16, SIP LEX nr 2553597.

¹³³ Zob.: C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 70 i n.

¹³⁴ Zob.: L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 440 i n.

¹³⁵ Zob.: Z. Ofiarski, *Standard z art. 9...*, s. 385; B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, s. 43 i n.; M. Popławski, *Zasada ograniczonego władztwa jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] M. Popławski (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*, Białystok 2007, s. 30.

zastosowanie do dochodów zaliczonych do grupy danin publicznych, jednakże zasada isonomii nie jest przedmiotowo ograniczona jedynie do dochodów z tytułu danin publicznych. Należy więc przyjąć, iż instrumenty materialnoprawne kształtowania konstrukcji innych dochodów publicznych podlegają tym samym ograniczeniom, jak w przypadku danin publicznych, choć w oparciu o inne przepisy ustrojowe. Wyjątkiem od tej zasady będą te dochody, które są dochodami realizowanymi w strukturze wewnętrznej administracji publicznej, a więc pochodzące od jednostek organizacyjnych realizujących dochody z tytułu opłat za trwały zarząd i dokonujących wpłat nadwyżek środków obrotowych. W tych przypadkach można i należy dopuścić stosowanie instrumentów wypełniających funkcje ulg i zwolnień z obowiązku realizacji tych dochodów, również o charakterze podmiotowym. Przy przyjęciu innych rozwiązań doszłoby do sytuacji traktowania jednostek organizacyjnych jako podmiotów prawa, niezależnych i samodzielnych od jednostki samorządu terytorialnego, która taką jednostkę utworzyła.

3.3. Instrumenty o charakterze proceduralnym

Drugą obok materialnoprawnej sferą wykorzystywania instrumentów władztwa w celu kształtowania omawianej grupy dochodów jest proceduralna strona ich wymiaru i poboru. Tematyka ta jest o tyle złożona, że w praktyce mogą wystąpić różne (co najmniej trzy) metody procedowania nad wymiarem i poborem omawianej grupy dochodów. Zanim jednak dojdzie do omówienia tych zagadnień, należy wyjaśnić zagadnienia wstępne, wyznaczające zakres dalszych rozważań.

3.3.1. Pojęcie instrumentów o charakterze proceduralnym

Dla potrzeb prowadzonych rozważań przez instrumenty proceduralne rozumiane będą wszystkie te kompetencje organów gminy, które nie są kompetencjami związanymi z kształtowaniem (tworzeniem ich w drodze upoważnienia ustawowego) elementów konstrukcji niepodatkowych dochodów o charakterze publicznym w drodze aktów generalnych i abstrakcyjnych, lecz związanych z indywidualnymi aktami administracyjnymi dotyczącymi swym zakresem przedmiotowym zagadnień związanych z powstawaniem (ustalaniem) obowiązku poniesienia ciężaru dochodu, realizacją tego obowiązku, jak również odstępowaniem od realizacji tego obowiązku, w całości lub części. Tak więc omówione w poprzednim podrozdziale kompetencje przynależne w zakresie kształtowania konstrukcji dochodów publicznych organowi stanowiącemu gminy nie są dla potrzeb pracy rozumiane jako akty indywidualne i nie mieszczą się w kategorii instrumentów proceduralnych. Jak wskazywałem, formą realizacji tych kompetencji są akty prawa miejscowego, jednakże rozumiane w sposób szeroki, tak jak przedstawia je L. Etel, pisząc,

że definicja (konstytucyjna) aktów prawa miejscowego obejmuje wszystkie akty normatywne organów terenowych, bez względu na ich zakres obowiązywania¹³⁶. Tak więc organ stanowiący, wydając uchwały, czy to mieszczące się w kategorii doktrynalnej aktów prawa miejscowego, czy to wykraczające poza ten zakres, potraktował je jako wykorzystujące instrumenty oddziaływania na konstrukcję prawną dochodów publicznych.

Nazwa przyjętego w tytule zakresu (instrumenty proceduralne) może być myląca, a co najmniej kontrowersyjna dla znawców prawa procesowego. Nazywając te kompetencje proceduralnymi, używam szerokiego pojęcia tej nazwy, a więc chodzi o postępowanie organów wykonawczych, które w indywidualnych aktach decydują o sytuacji prawnej osób zobowiązanych. Tak więc w zakresie instrumentów proceduralnych wystąpią zarówno te, które mieszczą się w zakresie procedury (postępowania) w ścisłym tego słowa znaczeniu (przede wszystkim z odpowiednie działy k.p.a. i Ordynacji podatkowej), jak również w tym zakresie który w doktrynie prawa podatkowego nazywany jest ogólnym prawem podatkowym i uregulowany został w dziale III o.p. Ze względu na sygnalizowany wcześniej brak kompleksowej regulacji dochodów publicznych instrumenty te wykraczają poza przepisy postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej, obejmując również przepisy poszczególnych ustaw, z których wynika obowiązek ponoszenia dochodów publicznych.

Od strony podmiotowej proceduralne instrumenty kształtowania dochodów publicznych są kompetencją przede wszystkim organu wykonawczego gminy lub upoważnionych przez niego jednostek organizacyjnych. Nie można jednakże pozbawić organu stanowiącego wpływu na tę stronę realizacji omawianych dochodów, gdyż często to właśnie ten organ decyduje o zagadnieniach, które mają wpływ na ich realizację. Od strony podstaw prawnych instrumenty proceduralne podzielić można na dwie zasadnicze grupy: do pierwszej można zaliczyć te, które znajdują swoje oparcie w przepisach Ordynacji podatkowej, w drugiej grupie znajdują się te, które realizowane są w oparciu o przepisy postępowania administracyjnego i ustawy o finansach publicznych. Uzasadnione jest twierdzenie o istnieniu trzeciej grupy obejmującej te dochody, które realizowane są w oparciu o przepisy jednej z wcześniej wymienionych grup oraz przepisy szczególne – najczęściej wynikające z aktów prawnych je ustanawiających. W tej ostatniej grupie dochodzi więc do połączenia różnych regulacji prawnych, które jednakże ze względu na charakter prawny rozpatrywanych dochodów zaliczane są niezmiennie do prawa publicznego. Ponieważ jednak zawsze wykorzystywane są instrumenty wynikające bądź z Ordynacji podatkowej, bądź z procedury administracyjnej, dlatego też warto podkreślać istnienie dwóch podstawowych grup, gdyż żadna z ustaw „materialnoprawnych”

¹³⁶ L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 18.

w zakresie procedury powstawania i realizacji dochodów nie jest w pełni samodzielna i, jak wskazano powyżej, korzysta z istniejących podstawowych procedur.

W strukturze kompetencji, które przysługują organom gminy w omawianym zakresie, należy wskazać trzy grupy rodzajowe: związane z wymiarem, poborem oraz stosowaniem szeroko rozumianych ulg w omawianych dochodach. Nie wszystkie te kompetencje można traktować jako instrumenty kształtowania dochodów w znaczeniu ustalonym we wcześniejszych fragmentach, jednakże wszystkie one zostaną omówione w części poświęconej poszczególnym rodzajom dochodów, ze względu na ich znaczenie dla realizacji omawianych dochodów.

3.3.2. Rodzaje procedur wykorzystywanych w realizacji w dochodów własnych

Warto odnieść się do trwającego już od wielu lat sporu doktrynalnego i jurydycznego, związanego z właściwą do stosowania procedurą wymiaru i poboru niepodatkowych danin publicznych. Ze względu na sygnalizowaną wcześniej kompleksowość rozwiązań i analiz ta część pracy aktualna będzie w zakresie opłat i dopłat publicznych. W wielu przypadkach przepisy ustaw konstytuujących poszczególne opłaty publiczne wskazują, jaką procedurę stosować w zakresie wymiaru i realizacji tych dochodów. Z taką sytuacją można się spotkać w przypadku opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, gdzie w przepisie art. 6q u.c.p.g. wskazuje się, że w sprawach dotyczących opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta (...). Podobnie jest w przypadku opłaty eksploatacyjnej, o której art. 142 stanowi, że do opłat, o których mowa w niniejszym dziale, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczące zobowiązań podatkowych. Określone tymi przepisami uprawnienia organów podatkowych przysługują wierzycielom (czyli organowi wykonawczemu gminy). W innych sytuacjach przepisy nie wskazują wprost procedury, którą należy stosować, a jedynie wskazują na sposób indywidualizowania się obowiązku opłaty w drodze decyzji lub z mocy prawa. Z braku innych regulacji i braku występowania tych dochodów w pozytywnym katalogu przepisów Ordynacji podatkowej przyjmuje się stosowanie przepisów postępowania administracyjnego i innych regulacji spoza prawa podatkowego¹³⁷.

Z sytuacją taką można się spotkać w przypadku opłaty za wydanie zezwoleń na sprzedaż alkoholu, uregulowanej w przepisie art. 11¹ ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, w którym wskazano, że opłatę wnosi się przed

¹³⁷ Podkreślam, że chodzi tu o praktykę stosowania prawa, pomijając w tym miejscu swój pogląd na ten temat.

wydaniem zezwolenia na sprzedaż alkoholu. W tym przypadku obowiązek obliczenia i wniesienia opłaty powstaje z mocy prawa, co więcej, dopiero dopełnienie tego obowiązku implikuje wydanie decyzji administracyjnej zezwalającej na sprzedaż alkoholu. Podobne konsekwencje i tryb działania spowoduje brak wpłacenia opłaty w terminie: „Obowiązek uiszczenia opłaty za korzystanie z zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych oraz skorelowana z nim sankcja w postaci wygaśnięcia posiadanego zezwolenia ma konstrukcję obowiązku wynikającego bezpośrednio z mocy ustawy. Oznacza to, że niezrealizowanie obowiązku dokonania opłaty przez podmiot uprawniony powoduje powstanie po stronie organu administracji obowiązku wydania decyzji o wygaśnięciu posiadanego zezwolenia. Wniesienie na rachunek gminy opłaty, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy z 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, obejmuje również wpłatę gotówkową na rachunek gminy uczynioną przekazem pocztowym lub (przelewem) bankowym, a za termin dokonania tej opłaty w rozumieniu art. 111 ust. 7 powołanej ustawy należy uznać dzień wpłaty gotówki w banku lub w urzędzie pocztowym”¹³⁸. Z kolei w przypadku opłaty za zajęcie pasa drogowego przepis art. 40 ust. 11 u.d.p. wskazuje, że obowiązek poniesienia tej opłaty powstaje na podstawie decyzji administracyjnej, należy przyjąć, iż nie odrębnej, lecz tej, na podstawie której udziela się zgody na zajęcie pasa drogowego: „Opłata za zajęcie pasa drogowego drogi publicznej, na cele o których stanowi art. 40 ust. 2 u.d.p., ustalana jest jednocześnie z udzieleniem zezwolenia na to zajęcie. Rozstrzygnięcie w przedmiocie opłaty stanowi zatem integralną część decyzji o zezwoleniu na zajęcie pasa drogowego. Sprzeczną z powyższą regulacją jest taka sytuacja, w której zarządca drogi wydaje odrębną decyzję administracyjną, niebędącą decyzją częściową, a mającą za przedmiot wyłącznie rzeczoną opłatę, niezależnie od tego, czy podjęcie takiej decyzji nastąpi przed czy po udzieleniu zezwolenia na zajęcie pasa drogowego. Kompetencje zarządcy drogi do ustalenia opłaty za zajęcie pasa drogowego ograniczają się wyłącznie do postępowania w sprawie udzielenia zezwolenia, a po ostatecznym zakończeniu takiego postępowania traci on kompetencję do ustalenia opłaty za zajęcie pasa drogowego, co do którego uprzednio udzielił ostatecznego zezwolenia”¹³⁹.

O ile więc trudno jest stwierdzić właściwość odpowiedniej procedury na podstawie jedynie sposobu powstawania zobowiązań, o tyle pozostaje to istotne w odniesieniu do istnienia zobowiązań do poniesienia ciężaru publicznego.

Innych wskazówek co do właściwej procedury w zakresie opłat publicznoprawnych należy poszukiwać w przepisach Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1 i 3

¹³⁸ Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 kwietnia 2013 r., sygn. akt II SA/Po 1073/12, SIP LEX nr 1592590.

¹³⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 2 października 2013 r., sygn. akt III SA/Po 425/13, SIP LEX nr 1382853.

przepisy Ordynacji podatkowej¹⁴⁰ stosuje się do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe oraz opłaty skarbowej, a także opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych. Ponadto w § 3 dodaje się, że jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy. Brzmienie przywołanych przepisów nakazuje odróżniać podatki i opłaty, które wymierzone lub określone są przez organy podatkowe. Jednakże przepisy te, zwłaszcza w sytuacji organów wykonawczych gminy, nie precyzują, kiedy organ ten występuje w roli organu administracyjnego, a kiedy w roli organu podatkowego. Tak więc przepis ten wyjaśnia zależność pomiędzy właściwością przedmiotową Ordynacji podatkowej, a działalnością organu wykonawczego gminy występującego w roli organu podatkowego, niestety jego przydatność dla rozwikłania rozważanej kwestii ulega osłabieniu przy ustalaniu statusu organu wykonawczego gminy. W analizowanym przepisie ustawodawca odnosi się do podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetów w sposób rozłączny, traktując każde z nich jako odrębną instytucję prawną. Takie wnioskowanie znajduje swoje uzasadnienie w orzecznictwie sądowym: „Opłata za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych nie jest niepodatkową należnością budżetu jednostki samorządu terytorialnego w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 o.p. i tym samym nie stosuje się do niej rozdziału 9 o.p., gdzie uregulowano problematykę nadpłaty”¹⁴¹. Chociaż znaleźć można i orzeczenia inaczej kwalifikujące te dochody budżetu gminy: „Opłata za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych stanowi niepodatkową należność budżetową, o której mowa w art. 31 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 123, poz. 776 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2003 r.”¹⁴². Przywołane powyżej orzeczenie może budzić zdziwienie o tyle, że Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 października 2001 r. stwierdził: „Opłaty za korzystanie z zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych przewidziano w art. 11¹ ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. Nr 35, poz. 230 z późn. zm.) nie są niepodatkowymi należnościami budżetów jednostek samorządu terytorialnego w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.), do których ustalenia lub określenia – w trybie i na zasadach tej Ordynacji

¹⁴⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.

¹⁴¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 listopada 2008 r., sygn. akt III SA/Gl 1044/08, SIP LEX nr 541265.

¹⁴² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 maja 2004 r., sygn. akt GSK 95/04, ONSAiWSA 2004/2/45.

– uprawnione są organy podatkowe. Pojęcie opłaty nie jest tożsame z niepodatkową należnością budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Do opłat za korzystanie z zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej i to zarówno co do sposobu ich ustalania jak i egzekwowania, a także skutków nieuiszczenia tych opłat (wygaśnięcie zezwolenia jako jedyna sankcja)¹⁴³. Niejednolitość interpretacyjna (nawet w zakresie orzekania przez ten sam sąd) prowadzić musi do konkluzji o niedoskonałości przywoływanego przepisu. Dotyczy to przede wszystkim braku wskazówek, odnoszących się do statusu organu. Niemniej jednak kolejne przepisy otwierają drogę do stosowania przepisów Ordynacji podatkowej nawet wtedy, gdy organ wykonawczy gminy nie występuje w roli organu podatkowego. Warunkiem negatywnym jest brak regulacji szczególnych, wskazujących stosowanie innej niż Ordynacja podatkowa procedury.

Nie ma żadnych wątpliwości w przypadku analizy kolejnego przepisu, gdzie ustawodawca wprost wymienia te daniny, do których należy stosować przepisy Ordynacji podatkowej: opłatę skarbową i podatki oraz opłaty uregulowane w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Ustawa Ordynacja podatkowa tworzy wiele definicji uniwersalnych, których znaczenie jest zasadnicze dla wskazania właściwego postępowania. Niewątpliwie temu służyło zdefiniowanie w jej przepisach pojęcia podatku¹⁴⁴. Niestety ustawodawca na tym poprzestał i nie wprowadził tak precyzyjnych definicji innych danin publicznych, w tym opłat. Jeszcze większe zamieszanie powoduje zestawienie przepisów definicyjnych Ordynacji podatkowej z przepisami ustawy o finansach publicznych, gdzie dochodzi do definiowania tych samych pojęć. Pomijam w tym miejscu niewątpliwie naganną praktykę legislacyjną, polegającą na definiowaniu tych samych pojęć w sposób odrębny w dwóch zbliżonych bądź co bądź do siebie aktach z zakresu prawa publicznego. Skupiając się jedynie na wykładni tych przepisów, należy ustalić zakres obowiązywania definicji autentycznych, użytych przez ustawodawcę. Problem dotyczy przede wszystkim zakresu pojęciowego definicji niepodatkowych należności publicznych. Pojęcie to uregulowane przepisami ustawy o finansach publicznych (art. 60), jak również przepisami Ordynacji podatkowej (art. 2), posiada, jak się okazuje, nieutrwalony zakres przedmiotowy. Pojęcie niepodatkowych należności budżetowych funkcjonuje w doktrynie prawa jako odrębny rodzaj danin publicznych¹⁴⁵. Użyte przez Ordynację podatkową pojęcie niepodatkowych

¹⁴³ Sygn. akt II SA 2881/00, SIP LEX nr 157807.

¹⁴⁴ B. Brzeziński, *O zasięgu definicji zawartych w ordynacji podatkowej*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008, s. 30.

¹⁴⁵ Zob.: M. Kowalski, *Niepodatkowe należności budżetowe jako danina publiczna w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] B. Brzeziński, J.P. Tarno (red.), *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, Warszawa 2011, s. 224 i n.

należności budżetowych wskazuje w kontekście pozostałych pojęć definicyjnych, użytych w tym akcie przez ustawodawcę na oryginalność tej grupy dochodów i brak możliwości używania tej kategorii dochodów do kwalifikowania innych zdefiniowanych, choć jedynie z nazwy, dochodów, takich jak opłaty publiczne. W przepisie art. 2 § 1 ust. 1 ustawodawca wyraźnie odróżnia od siebie jako odrębne kategorie prawne podatki, opłaty i niepodatkowe należności budżetowe. Podobny wniosek wynika z pozostałych przepisów – w art. 3 pkt 8 ustawodawca definiuje niepodatkowe należności budżetowe jako daniny odrębne od podatków i opłat publicznych. Orzecznictwo sądowe uznające jako za podstawę prawną definicję omówioną powyżej, przyjmuje jako przykład tychże niepodatkowych należności budżetowych między innymi opłaty za wydanie karty pojazdu¹⁴⁶. Z kolei w definicji zawartej w przepisach ustawy o finansach publicznych w art. 60 nie tyle dokonuje się wyjaśnienia znaczeniowego niepodatkowych należności budżetowych, co przeprowadza się egzemplifikacji tych dochodów. Zabieg taki nie ma w sobie niczego odosobnionego, gdyż ustawodawca często w ten sposób ujmuje różne definicje prawne, jednakże problematyczne jest użycie przez ustawodawcę sformułowania „w szczególności”, co może sugerować, że oprócz wymienionych istnieją również inne niepodatkowe należności budżetowe. Wśród wymienionych przez ustawę o finansach publicznych przykładów niepodatkowych należności budżetowych brakuje dochodów z opłat (i dopłat). I należy przyjąć, że pomimo otwartego przez ustawodawcę katalogu tych dochodów niemożliwe będzie ich zaliczenie do tego rodzaju dochodów¹⁴⁷. Wniosek taki wynika zarówno z analizy samej ustawy o finansach publicznych, jak i jej relacji z przepisami Ordynacji podatkowej. W samej ustawie o finansach publicznych wielokrotnie przywoływany przepis art. 5 ust. 2 pkt 1 wyraźnie wskazuje na istnienie nazwanych kategorii danin publicznych w postaci podatków, opłat i innych tam wymienionych, jednocześnie podkreślając istnienie innych bliżej niedoprecyzowanych dochodów publicznych. Zakładając więc konsekwencję ustawodawcy, nie można uznawać, by w pierwszej części ustawy dokonał innego podziału dochodów niż w części poświęconej zagadnieniom proceduralnym. Również zestawienie tych kategorii z przepisami Ordynacji podatkowej pozwala twierdzić, iż kategoria opłat publicznych, rozumianych jako rodzaj danin publicznych, nie może być zaliczona do kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Należy więc przyjąć, że do kategorii niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w przepisach ustawy o finansach publicznych, nie można zaliczyć opłat publicznych,

¹⁴⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 marca 2014 r., sygn. akt III SA/Po 1263/13, SIP LEX nr 1447886.

¹⁴⁷ Wniosek taki jest uzasadniony jedynie przy przyjęciu tezy, że przepisy obu ustaw tworzą jakiś przewidziany przez ustawodawcę system, w którym poszczególne elementy współistnieją ze sobą w zamierzonym porządku.

kwalifikowanych do danin publicznych. Wniosek taki dotyczy klasycznych opłat, jak i dopłat, które w języku normatywnym traktowane są przecież jako opłaty.

Niepodatkowe należności budżetowe, zarówno te, które zostały wymienione w przepisach ustawy o finansach publicznych, jak i inne, które można do tej grupy zaliczyć, będą podlegały przepisom ustawy o finansach publicznych, odsyłającej do przepisów procedury administracyjnej oraz Ordynacji podatkowej, lecz również sama zawiera wiele regulacji proceduralnych, wymienione wyżej ustawy (k.p.a. i Ordynacji podatkowej) nakazuje stosować odpowiednio i to tylko w zakresie nieuregulowanym ustawą o finansach publicznych. Teza taka znajduje potwierdzenie w orzecnictwie sądowym: „Przepisy u.f.p. regulują jedynie właściwość organów obu instancji w zakresie wydawania decyzji dotyczących publicznoprawnych należności budżetowych, wymienionych w art. 60 ww. ustawy oraz formę decyzji o zwrocie dotacji, natomiast przepisy k.p.a. regulują postępowanie administracyjne, w tym: załatwienia spraw, pełnomocnictw i decyzji. Z tego też względu wydanie decyzji zgodnie z przepisami k.p.a. poprzedzone musi być przeprowadzeniem postępowania administracyjnego. O wszczęciu postępowania z urzędu musi zostać zawiadomiona strona”¹⁴⁸, jak również wynika z uzasadnienia projektu ustawy o finansach publicznych, w którym stwierdzono: „Projektodawca uznał za racjonalne ujednoczenie funkcjonujących w polskim systemie prawnym przepisów dotyczących egzekwowania niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w związku z czym zaproponował zamieszczenie ich w jednej ustawie systemowej. Należy zwrócić uwagę, że przyjęta przez projektodawcę koncepcja redakcji przedmiotowych przepisów nie zakłada, funkcjonującej poprzednio konieczności odwoływania się w tym zakresie do stosownych postanowień ustawy – Ordynacja podatkowa. Przyjęte w projektowanych przepisach konstrukcje prawne wzorowane są na rozwiązaniach już istniejących na gruncie podatkowym”¹⁴⁹. Dla podkreślenia prymatu regulacji wynikającej z ustawy o finansach publicznych w zakresie procedowania w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych, warto również przytoczyć fragment orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w którym wskazano relację i cel regulacji obu ustaw: „Regulacja zawarta w art. 67 u.f.p. dotyczy wszelkich niepodatkowych należności, w tym budżetu państwa, i o ile nie zostanie wyłączona przez ustawodawcę w sposób wyraźny możliwość odpowiedniego stosowania przepisów o.p. – znajduje ona zastosowanie w granicach wynikających z innych przepisów. Odesłanie do przepisów o.p. odpowiednio stosowanej, zawarte w art. 67 u.f.p., ma służyć temu, aby zagwarantowane ustawą uprawnienia zobowiązanego mogły być

¹⁴⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 marca 2016 r., sygn. akt II GSK 2374/14, SIP LEX nr 2113098.

¹⁴⁹ Uzasadnienie do ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, orka.sejm.gov.pl/druki-6ka.nsf/0/.../\$file/1181-uzas.doc [dostęp 9.08.2018].

wykonane procesowo i w konsekwencji materialnie przez organ. I rzecz dotyczy wszelkich należności budżetowych niepodatkowych, a zatem i dochodów budżetu państwa czy gminy, wynikających z przepisów odrębnych, w tym oczywiście z u.p.z.p.¹⁵⁰

Wobec przeprowadzonego wywodu wydaje się, że współistnienie przepisów Ordynacji podatkowej, przepisów ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o postępowaniu administracyjnym prowadzi do przyjęcia czterech różnych modeli stosowania przepisów proceduralnych: pierwszego, w którym wprost wskazuje się, że do wyspecyfikowanych dochodów (pomijam podatki) jest wykorzystywana jedynie Ordynacja podatkowa, np. w przypadku opłaty skarbowej, opłat lokalnych czy opłat z zakresu gospodarowania odpadami komunalnymi. W tej grupie dochody z grupy opłat publicznych podlegają tylko i wyłącznie przepisom procedury podatkowej, z wyłączeniem zarówno ustawy o finansach publicznych, jak i procedury administracyjnej.

Druga grupa dochodów, do których jest stosowana Ordynacja podatkowa, to dochody, w zakresie których właściwymi do ustalania lub określania są organy podatkowe (gminne). Przykładem takich dochodów są opłaty wydawane przez gminne organy podatkowe w związku z udzielaniem interpretacji indywidualnych lub opłaty prolongacyjne.

Do trzeciej grupy zaliczyć należy opłaty publiczne, w zakresie których ustalają lub określają zobowiązanie z tytułu opłaty inne niż podatkowe organy gminy i które nie zostały wyłączone z zakresu przedmiotowego Ordynacji podatkowej przepisem szczególnym, z tym że w przypadku tej grupy stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej ograniczone jest jedynie do Działu III tejże ustawy. W pozostałym zakresie zastosowanie mieć będą najczęściej przepisy postępowania administracyjnego lub innych szczególnych ustaw. Wydaje się, że uprawnione będzie twierdzenie (choć niezajdujące potwierdzenia w praktyce stosowania prawa), że według tych zasad powinny być wymierzane opłaty adiacenckie, opłaty planistyczne, za pobyt w izbie wytrzeźwień i inne, o których mowa będzie w dalszej części.

Czwartą grupą będzie grupa niepodatkowych dochodów budżetowych, których wymierzanie i pobór poddane zostały regulacji ustawy o finansach publicznych oraz przepisów szczególnych, a postępowanie związane z realizacją tych dochodów poddane zostało przepisom postępowania administracyjnego i odpowiednio regułom Działu III o.p. W przypadku kar administracyjnych przepisy ustawy o finansach publicznych jednoznacznie zakreślają wyłączną drogę postępowania regulowanego przez k.p.a.

Ordynacja podatkowa nie ma też zastosowania do należności wynikających ze stosunków cywilnoprawnych, co ma znaczenie dla tej grupy opłat, które wiążą się z odpłatnością za świadczenia o charakterze użyteczności publicznej. Tym samym poza zakres obowiązywania Ordynacji podatkowej zostały przeniesione te dochody publicznoprawne

¹⁵⁰ Wyrok z dnia 3 kwietnia 2013 r., sygn. akt IV SA/Wa 2984/16, SIP LEX nr 2400251.

(i cywilnoprawne, choć z różnych powodów), które nie są podatkami, opłatami publicznymi lub co do których nie jest właściwy organ podatkowy. W tym zakresie procedurą stosowaną przez właściwe organy publiczne będzie procedura przewidziana przez ustawę o finansach publicznych, a tylko odpowiednio zastosowanie będą miały inne przepisy proceduralne.

Po analizie materiału normatywnego warto przenieść przedmiotowy problem na grunt praktyki stosowania prawa i doktryny prawa. Ustalenie zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do innych niż podatkowe czy celne należności budżetu wzbudza już od wielu lat dyskusje zarówno doktrynalne, jak i orzecznicze. Dla zobrazowania trudności i jednocześnie wagi rozpatrywanego problemu warto w tym miejscu przytoczyć kilka orzeczeń, w których sądy zupełnie odmiennie orzekły w zakresie stosowania przepisów Ordynacji podatkowej w stosunku do opłat publicznych¹⁵¹. I tak w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 września 2011 r. wskazano, iż „do opłaty planistycznej nie mają zastosowania przepisy o.p. Sprawa opłaty planistycznej jako daniny nieuregulowanej przepisami o.p. nie podlega zatem wyłączeniu spod zakresu przedmiotowego k.p.a. na podstawie art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. [...]”¹⁵². Do podobnych konkluzji dochodzi Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 21 listopada 2008 r., w którym stwierdza, że „opłata za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych nie jest niepodatkową należnością budżetu jednostki samorządu terytorialnego w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 o.p. i tym samym nie stosuje się do niej rozdziału 9 o.p., gdzie uregulowano problematykę nadpłaty. Racjonalny ustawodawca w art. 111 ust. 8 ustawy z 1983 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, określając uprawnienie przedsiębiorcy do wniesienia w danym roku kalendarzowym opłaty za zezwolenie na sprzedaż napojów alkoholowych w wysokości proporcjonalnej do okresu ważności zezwolenia, nałożył jednocześnie na wójta gminy obowiązek pobrania opłaty w takiej, a nie innej wysokości”¹⁵³.

Dla przeciwwagi warto zacytować stanowisko odmienne, zawarte w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 12 października 2005 r., w którym stwierdzono, iż „do opłaty, o jakiej mowa w art. 36 ust. 3 ustawy o zagospodarowaniu przestrzennym (opłata planistyczna), mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej”¹⁵⁴.

¹⁵¹ W tym miejscu nie odróżniam jako odrębnych danin publicznych opłat publicznych i dopłat, choć w wielu w tym cytowanych orzeczeniach rozróżnienie takie istnieje – S. Zaborska i K. Badurowicz, *Opłata uzdrowskowa jako fakultatywna danina publiczna*, [w:] A. Niezgoda, J. Barczak, P. Szczęśniak (red.), *Podatki i opłaty samorządowe*, Lublin 2016, s. 113 – choć w tym przypadku pole do polemiki stwarza używanie przez autorki sformułowanie o fakultatywności poboru opłaty.

¹⁵² Sygn. akt IV SA Wa/692/11, SIP LEX nr 1110762.

¹⁵³ Sygn. akt III SA/GI 1044/08, SIP LEX nr 541265.

¹⁵⁴ Sygn. akt I SA/Gd 2838/02, SIP LEX nr 235279.

Jak widać z zaprezentowanych orzeczeń, brak jest jednoznacznego stanowiska orzeczniczego w tym zakresie, choć przyznać należy, iż statystycznie liczniejsze i aktualniejsze są orzeczenia, odmawiające stosowania do opłat (dopłat) publicznych przepisów Ordynacji podatkowej.

Również w doktrynie prawa finansowego istnieje różnica zdań co do stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do wymierzania i poboru innych niż podatki dochodów publicznych. W głosie do wyroku NSA z 3 września 2004 r. (sygn. akt OSK 520/04) B. Brzeziński stwierdził, iż opłata planistyczna ma wszelkie normatywne cechy podatku, o których mowa w art. 6 Ordynacji podatkowej. Oznacza to w konsekwencji, że do wymiaru i poboru opłaty planistycznej stosuje się przepisy ustawy Ordynacja podatkowa. Dzieje się tak na mocy art. 2 § 1 tego aktu prawnego, który to przepis określa rodzaje danin publicznych, do których znajdują zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej¹⁵⁵. Podobnie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do wymiaru i poboru opłaty planistycznej (można przyjąć, iż autor zasadę tę rozszerza również do innych opłat tego typu) uzasadnia A. Huchla, stwierdzając, iż do opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem lub zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego stosuje się w pełnym zakresie przepisy Ordynacji podatkowej¹⁵⁶. Zupełnie inaczej do stosowania przepisów Ordynacji podatkowej podchodzi L. Etel, stwierdzając, iż „nie można przyjąć, że każda decyzja wójta, dotycząca świadczeń pieniężnych, jest wydawana przez niego, jako organ podatkowy. O właściwości «podatkowej» wójta rozstrzygają ustawy regulujące poszczególne podatki i opłaty. [...] Renta planistyczna i opłata adiacencka, będące niepodatkowymi należnościami budżetowymi, nie są ustalane przez organ podatkowy. Ustala je wójt, burmistrz (prezydent), jako organ administracji samorządowej. W efekcie nie stosuje się do tych świadczeń przepisów Ordynacji podatkowej na podstawie art. 2 § 1 pkt 1 o.p. [ustawy z 1997 r. – Ordynacja podatkowa]”¹⁵⁷. Podobne stanowisko przedstawione zostało przez A. Ciągiewicz-Miśtę i A. Talika, którzy stwierdzili, iż opłaty (adiacencka i planistyczna), będąc niepodatkowymi należnościami budżetów gmin, jednak ustalonymi nie przez organy podatkowe, nie są objęte zakresem przedmiotowym art. 2 § 1 pkt 1 o.p. (ustawy z 1997 r. – Ordynacja podatkowa) (ani też jej art. 2 § 2). A skoro tak – to nie wchodzi również w zakres przedmiotowy art. 11 § 1 pkt 5 u.r.i.o. (ustawy z 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych)¹⁵⁸.

¹⁵⁵ „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, Nr 3, poz. 205.

¹⁵⁶ A. Huchla, *Charakter prawny jednorazowej opłaty z art. 36 ust. 3 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym*, „Nowe Zeszyty Samorządowe”, 2000, Nr 6, poz. 61.

¹⁵⁷ L. Etel, *Renta planistyczna i opłata adiacencka jako niepodatkowe należności budżetowe*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, Nr 6, s. 9.

¹⁵⁸ A. Ciągiewicz-Miśta, A. Talik, *Podatki i opłaty w przedmiocie nadzoru regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2011, Nr 6, s. 62-64.

Trudno po rozważeniu wszystkich argumentów przedstawionych zarówno w tezach wyroków, jak i poglądach doktryny, nie dojść do przekonania, że nie da się jednoznacznie stwierdzić, czy dopuszczalne jest stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do wszystkich dochodów publicznoprawnych, zwłaszcza tych, które zaliczane są do opłat publicznych. Argumentacja zwolenników, jak i przeciwników takiej tezy posiada mocne i słabe punkty, a konkluzja wydaje się być oczywista – ten zakres uregulowania umknął ustawodawcy, a w każdym razie nie został uregulowany w sposób dostatecznie przejrzysty i jednoznaczny. Czym bowiem jak nie tym tłumaczyć regulację Ordynacji podatkowej, nakazującą stosowanie jej przepisów do opłat w zakresie, w jakim orzekają o nich organy podatkowe¹⁵⁹? Przy argumentacji przeciwników orzekania o opłatach publicznych w oparciu o Ordynację podatkową należałoby stwierdzać w zakresie każdej opłaty, czy organ orzekający w zakresie takiej opłaty występuje w roli organu podatkowego. Ponadto należy zwrócić uwagę na opłaty, w których nie dochodzi do wymierzania ich przez organ, lecz ich obowiązek ponoszenia i wysokość wynikają z samej ustawy materialnoprawnej, jak np. w przypadku opłaty za zezwolenie na sprzedaż alkoholu. W takim przypadku niewątpliwie nie można mówić o organie podatkowym, a jedynie organie administracji, który stwierdzić może wygaśnięcie zezwolenia na sprzedaż alkoholu. Tak więc działając w zgodzie z argumentami przeciwników stosowania Ordynacji podatkowej, koniecznym elementem każdej ustawy konstytuującej opłatę publiczną jest wskazywanie (w ustawach niebędących ustawami podatkowymi), że organ wymierzający opłatę występuje jako organ podatkowy¹⁶⁰.

Stosując argumentację zwolenników stosowania Ordynacji podatkowej, należałoby zwracać uwagę na charakter prawny opłaty i jej konstrukcję. Jeśli bowiem wyczerpuje znamiona daniny publicznej (opłaty czy dopłaty), o której nałożeniu (ustaleniu lub określeniu) orzec można w decyzji, uzasadnione powinno być stosowanie Ordynacji podatkowej jako procedury przystosowanej do tego celu. Zasadne byłoby to zwłaszcza w przypadku tych opłat, które przejawiają zdecydowanie cechy podatku, a więc w tych, w których znikomy jest stopień ekwiwalentności świadczeń (tak jak to ma miejsce w opłacie adiacenckiej czy planistycznej).

Z jednej strony należy więc stwierdzić, iż przypadku opłat publicznych mamy do czynienia z daniną publiczną, w zakresie której najodpowiedniejszą procedurą postępowania byłaby Ordynacja podatkowa (jako dająca najlepsze narzędzia do wymierzania,

¹⁵⁹ Krytyczny pogląd na temat ustalania zakresu przedmiotowego stosowania Ordynacji podatkowej został zawarty w publikacji T. Brzezickiego i W. Morawskiego *Stosowanie Ordynacji podatkowej do świadczeń publicznoprawnych uzyskiwanych przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010, s. 20 i n.

¹⁶⁰ Zob. *ibidem*, s. 23 i n.

a przede wszystkim realizacji dochodów publicznych), z drugiej strony w większości przypadków przepis szczególny nie nakazuje stosować przepisów Ordynacji ani nie konstytuuje w roli organu podatkowego organu wykonawczego gminy. Wobec takiego rozwarstwienia poglądów należy zwrócić uwagę na dominującą praktykę stosowania prawa, w której wszystkie opłaty publiczne, z braku przepisu szczególnego, wymierzone są w oparciu o przepisy postępowania administracyjnego. W mojej ocenie nie jest to sytuacja, którą należy bezkrytycznie stosować, jednakże wobec ostrożności zarówno sądów, jak i organów nadzoru należy przyjąć jako powszechnie obowiązującą, a co za tym idzie otwierającą pole do dalszych rozważań określonych w tytule niniejszego opracowania. Wśród opłat publicznych występują takie, których nie trzeba wymierzać (wydawać decyzji), jak np. opłata za zezwolenie na sprzedaż alkoholu, opłaty, co do których przepisy je konstytuujące nakazują stosować przepisy Ordynacji podatkowej, jak np. opłaty za korzystanie ze środowiska, oraz opłaty, które spełniając doktrynalne cechy danin publicznych (opłat lub dopłat¹⁶¹), są wymierzone przez organy wykonawcze gminy, odmawia im się jednak przymiotu organu podatkowego.

¹⁶¹ L. Etel wskazuje, że na gruncie Ordynacji podatkowej należy wyraźnie odróżnić pojęcie opłat i dopłat, choć niewątpliwie obie te kategorie należy zaliczyć do danin publicznych. Autor zalicza dopłaty do kategorii niepodatkowych należności budżetu gminy, a co za tym idzie wskazuje na wyłączenie tych danin z możliwości stosowania przepisów Ordynacji podatkowej, która może mieć zastosowanie jedynie do państwowych niepodatkowych należności budżetowych. L. Etel, *Renta planistyczna i opłata adiacencka jako niepodatkowe należności budżetowe*, [w:] G. Liszewski (red.), *op. cit.*, s. 84.

Rozdział 4

Rodzaje publicznoprawnych dochodów własnych

Dochody publicznoprawne zaliczane do grupy dochodów własnych są kategorią zróżnicowaną i niejednorodną prawnie. Trudno jest więc mówić o tej grupie jako o instytucji prawnej posiadającej cechy systemowe. Cechami łączącymi dochody z tej grupy są omówione na wstępie metoda regulacji, sposób stanowienia i zabezpieczenie przymusem państwowym ich realizacji. Różnią je natomiast funkcja, przesłanki ustanowienia i treść. Ustawodawca z pewnymi wyjątkami dotyczącymi grupy danin publicznoprawnych nie dokonuje definiowania czy grupowania tej grupy dochodów. Wobec braku normatywnej kwalifikacji poszczególnych tytułów do przedmiotowej grupy dochodów pozostaje zbadać ich cechy i na tej podstawie próbować tworzyć jednorodne grupy dochodów, zaliczanych do kategorii dochodów publicznych.

Niewątpliwie grupą najbardziej znaczącą i zidentyfikowaną zarówno normatywnie, jak i doktrynalnie jest grupa dochodów z tytułu danin publicznych. Poza tą grupą można wskazać dochody z publicznej działalności gospodarczej, dochody publicznoprawne związane z korzystaniem z majątku publicznego lub pochodzące od jednostek organizacyjnych, dochody o charakterze sankcyjnym oraz pozostałe.

4.1. Systematyka daninowych dochodów własnych

Już na wstępie prowadzonych rozważań posłużono się pojęciem danin publicznoprawnych, ustalenie zakresu pojęciowego tej grupy dochodów staje się więc kluczowym zagadnieniem dla prowadzenia dalszego wywodu. Pojęcie danin publicznych występuje w systematyce normatywnej, jak i dorobku doktryny prawa finansowego¹⁶². Pojęcie danin publicznych wywodzi swój rodowód od początków funkcjonowania związków publicznoprawnych, które dla swego funkcjonowania potrzebowały środków finansowych lub innych świadczeń obwarowanych przymusem. We współczesnych regulacjach daniny

¹⁶² A. Dobaczewska, *Prawo podatkowe*, [w:] A. Drwiłło (red. nauk.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2018, s. 400; W. Wójtowicz, *Daniny publiczne*, [w:] L. Etel (red.), *op. cit.*, t. III. *Prawo daninowe*, s. 16.

przybierają przede wszystkim kształt świadczeń pieniężnych. Choć pojęcie danin publicznych jest powszechnie używane, to brak jest wyczerpujących regulacji prawnych, kwalifikujących poszczególne rodzaje świadczeń do tej grupy.

Normatywne pojęcie danin publicznych występuje w przepisach Konstytucji RP, która posługuje się (choć nie wprost) w art. 84 zarówno kategorią danin publicznych (podatków i innych), jak i stanowi o obowiązku ponoszenia przez obywateli ciężarów i świadczeń publicznych (art. 84 Konstytucji RP). Oceniając użyte w przepisie pojęcia, przede wszystkim przez pryzmat miejsca tego przepisu w rozdziale II Konstytucji poświęconym wolnościom, prawom i obowiązkom człowieka i obywatela, należy podkreślić znaczenie i charakter obowiązków, które Konstytucja RP reguluje w analizowanym przepisie. Ponoszenie ciężarów i innych świadczeń jest efektem istnienia władztwa państwowego, pozwalającego w sposób jednostronny i władczy nakładać te obowiązki na obywateli. Postrzegając więc zakres podmiotowy i przedmiotowy omawianego przepisu, na uwagę zasługuje powszechność tych obowiązków oraz ich niedookreślony definicyjnie charakter. Powszechność ponoszenia tych ciężarów należy traktować jako jedną z zasad prawnych, od której wyjątki mogą być ustanawiane tylko w przewidzianych ustawą przypadkach. Przestrzeganie tej zasady zyskuje ogromne znaczenie dla ustalenia zakresu samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, które mogą wykorzystywać instrumenty władztwa dochodowego jedynie w granicach i na podstawie wyraźnego upoważnienia ustawowego. Przykładem tych ograniczeń jest brak możliwości stanowienia zwolnień i ulg podatkowych o charakterze podmiotowym lub mieszanym czy ustanawianie ciężarów mających cechy publicznoprawne bez wyraźnego upoważnienia ustawowego¹⁶³.

Choć przywołany przepis nie posługuje się pojęciem danin publicznych, a wymienia tylko jedną z nich (podatek), to użyte w nim pojęcia ciężarów i innych świadczeń powinny być rozpatrywane systemowo, z uwzględnieniem innych przepisów Konstytucji RP, przede wszystkim w zakresie art. 168 i 217¹⁶⁴. Konieczność analizy przepisu art. 84 w połączeniu z innymi przepisami Konstytucji RP została także potwierdzona w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z dnia 11 grudnia 2001 r. stwierdził: „Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę

¹⁶³ Zasady te są utrwalone i podkreślane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, np. w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15 OTK-A 2018/2, orzecznictwie sądów administracyjnych, np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 25 sierpnia 2011 r., sygn. akt III SA/Po 372/11, SIP LEX nr 1087622 czy w rozstrzygnięciach organów administracji publicznej, np. w uchwale Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi z dnia 4 stycznia 2017 r., sygn. 1/2/2017 Łódzk.2017/696 czy Rozstrzygnięciu Nadzorczym Wojewody Wielkopolskiego z dnia 29 kwietnia 2015 r., sygn. KN-I.4131.1.118.2015.22 Wielk.2015/2958.

¹⁶⁴ Zob.: K. Działocha, A. Łukaszczyk, *Komentarz do art. 84 Konstytucji RP*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom II, Wydawnictwo Sejmowe 2016.

danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną, a w szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałyby się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., K 18/98, OTK ZU Nr 5/1999, poz. 95, 5 stycznia 1999 r., K 27/98, OTK ZU Nr 1/1999, poz. 1, 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU Nr 5-6/1997, poz. 64). Jednakże przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 30 stycznia 2001 r., K 17/00, OTK ZU Nr 1/2001, poz. 4). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji¹⁶⁵.

Jak podkreśla się w literaturze, użyte w powołanym przepisie pojęcia ciężarów i świadczeń nie są jasne i budzą wiele wątpliwości interpretacyjnych¹⁶⁶. Pominąwszy oczywisty fakt przynależności podatków do tych obciążeń i świadczeń, należy zwrócić uwagę na wieloznaczność użytych przez ustrojodawcę pojęć. Dla potrzeb prowadzonego wywodu przedmiotem zainteresowania objęte są jedynie te świadczenia, które mają charakter pieniężny, co nie oznacza oczywiście, że pozostałe świadczenia, o których mowa w przepisie art. 84 Konstytucji RP, mają jedynie pieniężny charakter. Należy przyjąć bowiem, że większość ciężarów i świadczeń, o których mowa w przywołanym przepisie, może przybrać swój finansowy ekwiwalent. Semantyczna wykładnia użytych pojęć prowadzi do wniosku, że świadczenia, o których mowa w powołanym przepisie, są znaczeniowo węższe i zawierają się w pojęciu ciężarów. Dla jasności wywodu oba pojęcia będą traktowane w dalszej części osobno, w konwencjonalnym ujęciu, że świadczenia przybierają charakter pieniężny. Użyte w przepisie art. 84 pojęcia świadczeń należy uznać za kategorię, w której mieszczą się daniny publiczne, w tym podatki oraz inne niesprecyzowane świadczenia pieniężne, którym można przypisać publicznoprawny charakter. Z kolei do ciężarów publicznych zaliczyć należy obowiązki płatnika wynikające z przepisów Ordynacji podatkowej czy obowiązki związane z ogłoszeniem stanów nadzwyczajnych¹⁶⁷. Tym, co łączy obie grupy wymienione w przepisie art. 84, jest ich przeznaczenie, związane z utrzymaniem (w znaczeniu finansowym) związku publicznoprawnego¹⁶⁸. Zakreślenie przedmiotu świadczeń publicznoprawnych w kategorii podstawowego obowiązku

¹⁶⁵ Sygn. akt 16/00, OTK ZU 2001/8/257.

¹⁶⁶ T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz do art. 84 Konstytucji RP*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. I. *Komentarz art. 1-86*, Warszawa 2016, s. 1882.

¹⁶⁷ *Ibidem*, s. 1883.

¹⁶⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] W. Miemiec (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław 2009, s. 111 i n.

człowieka i obywatela oznacza zrównanie wszystkich świadczeń publicznoprawnych w skali obowiązkowości ich ponoszenia, choć niewątpliwie podatek jako danina publiczna traktowany być powinien jako jej podstawowa forma i to forma co do zasady (wraz z innymi daninami publicznymi) przybierająca formę świadczeń pieniężnych¹⁶⁹. Jak podkreśla się w literaturze, zakres przedmiotowy art. 84 Konstytucji RP nie zawiera ciężarów o charakterze sankcyjnym czy represyjnym, tym bowiem przypisuje się inną rolę¹⁷⁰. Nie sposób nie zgodzić się z taką tezą, gdyż omawianych kategorii prawnych nie można rozpatrywać w oderwaniu od głębszych ustrojowych uzasadnień. Pominąwszy oczywisty fakt konieczności zapewnienia podmiotowi publicznemu środków do funkcjonowania, należy zwrócić uwagę na istnienie całego szeregu świadczeń pieniężnych, których główną rolą nie jest dostarczanie dochodów dla utrzymania państwa, lecz funkcja prohibicyjna czy sankcyjna.

Rozwiązania polskie w zakresie obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych nie odbiegają zasadniczo od rozwiązań stosowanych w innych krajach europejskich (choć w wielu ustawach zasadniczych brakuje przepisów dotyczących obowiązków publicznych ciążących na obywatelach), dla przykładu w Konstytucji Bułgarii w art. 60 zawarto obowiązek ponoszenia przez obywateli ciężarów związanych z podatkami i opłatami ustanowionych ustawami, zgodnie ze swoim majątkiem i przychodami¹⁷¹. W Konstytucji Grecji w art. 4 ust. 5 wskazano obowiązek obywateli greckich w zakresie ponoszenia ciężarów publicznych, stosownie do swoich możliwości¹⁷². Bardzo rozbudowane regulacje w stosunku do omawianych postanowień posiada Konstytucja Hiszpanii, która w art. 31 stanowi o obowiązku wszystkich do ponoszenia wydatków publicznych, stosownie do swoich możliwości, za pośrednictwem sprawiedliwego systemu podatkowego opartego na zasadach równości i progresywności, który w żadnym wypadku nie może przybierać rozmiarów konfiskaty¹⁷³.

W drugim z przywołanych przepisów (art. 217) Konstytucja RP przywołuje pojęcie danin publicznych, do których zalicza podatki, nie precyzując, jakie inne daniny zaliczane są do tej grupy. Uwzględniając jednak uwagi i ustalenia poczynione wcześniej, należy uznać, iż ustrojodawcy chodzi w tym przepisie o doprecyzowanie obowiązków wynikających z art. 84 Konstytucji RP, ograniczonych jednakże do tych, które polegają na

¹⁶⁹ Zob.: K. Działocha, A. Łukaszczuk, *op. cit.*

¹⁷⁰ T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *op. cit.*, s. 1881.

¹⁷¹ Konstytucja Republiki Bułgarii uchwalona przez Wielkie Zgromadzenie Bułgarii w dniu 12 lipca 1991 r., tłum. H. Karpińska, [w:] W. Stańkiewicz (red.), *Konstytucje państw Unii Europejskiej*, Warszawa 2011, s. 121.

¹⁷² *Konstytucja Grecji z dnia 9 czerwca 1975 r.*, tłum. G. i W. Uliccy, B. Zdaniuk i N. Ciesielczyk, [w:] W. Stańkiewicz (red.), *op. cit.*, s. 299.

¹⁷³ *Konstytucja Hiszpanii z dnia 27 grudnia 1978 r.*, tłum. T. Mołdawa, [w:] W. Stańkiewicz (red.), *op. cit.*, s. 347.

świadczeniach pieniężnych. Przywołana część przepisu, jak i jego dalsza część (dotycząca ustawowego obowiązku regulacji elementów konstrukcyjnych podatków i innych danin) odnoszą się przede wszystkim do sposobu i zakresu nakładania tych ciężarów. Wnioski takie znajdują oparcie również w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, który w orzeczeniu z dnia 16 marca 2010 r. stwierdził: „Jednym z obowiązków ciążących z mocy Konstytucji na «każdym» (a więc na osobie fizycznej – zarówno obywatelu, jak i cudzoziemcu – oraz na osobie prawnej) jest ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych określonych w ustawie (art. 84), natomiast nakładanie 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 (art. 217). Wyrażenie «ciężary i świadczenia publiczne» ma najszerszy zakres znaczeniowy, z kolei «daniny publiczne» są kategorią «świadczeń publicznych». Daniny te to świadczenia powszechne, przymusowe, bezzwrotne, ustalane jednostronnie na rzecz podmiotu prawa publicznego w celu realizacji zadań publicznych, a zaliczają się do nich podatki, rozmaite opłaty administracyjne (np. adiacenckie) oraz cła¹⁷⁴.

Przepis art. 217 Konstytucji RP, co należy po raz kolejny podkreślić, jest rozwinięciem zasad opisanych w art. 84 Konstytucji RP¹⁷⁵, łącząc wszystkie daniny publiczne w całość pod kątem sposobu ich nakładania i konstruowania¹⁷⁶. W przeciwieństwie jednak do omówionego art. 84 przepis art. 217 Konstytucji RP zawiera mechanizm ochronny przed samowolnym i bezpodstawnym narzucaniem ciężarów publicznoprawnych na obywateli. Omawiany przepis wywiera więc bezpośredni wpływ na granice władztwa dochodowego jednostek samorządu terytorialnego i wyznacza granice samodzielności w zakresie kreowania dochodów własnych¹⁷⁷. Wobec braku upoważnienia ustawowego niemożliwe będzie nakładanie ciężarów o charakterze publicznoprawnym. Rola omawianego przepisu widoczna jest choćby w orzeczeniach administracji publicznej (Rozstrzygnięcie Nadzorcze Wojewody Małopolskiego z dnia 11 czerwca 2014 r.)¹⁷⁸, podkreślających zakaz nakładania na mieszkańców jednostek samorządu terytorialnego świadczeń, w których występuje relacja publicznoprawna uczestników tego stosunku.

Przepisy Konstytucji RP odwołują się więc do pojęcia zarówno danin publicznych, jak i ciężarów publicznych, świadczeń publicznych oraz podatków. Pomimo tej

¹⁷⁴ Sygn. K 24/08, OTK-A 2010/3/22.

¹⁷⁵ W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz do art. 217 Konstytucji RP*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *op. cit.*, t. II. *Komentarz art. 87-243*, Warszawa 2016, s. 1483.

¹⁷⁶ Zob.: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, cz. I, „Glosa” 1996, nr 11, s. 1-5.

¹⁷⁷ Zob.: A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 150 i n.

¹⁷⁸ W rozstrzygnięciu tym wskazano na brak podstaw prawnych do takiego gospodarowania mieniem gminnym przez burmistrza, w wyniku którego nakłada on zarządzeniem na mieszkańców opłaty za korzystanie z tego mienia.

różnorodności można uznać te przepisy za skorelowane, choć o różnym zakresie definicyjnym. Przy rozłącznym traktowaniu pojęć świadczeń i ciężarów publicznych należy przyjąć ogólnie przyjęte znaczenie użytych w przepisach pojęć, co powoduje, iż za ciężar publicznoprawny należy uznać świadczenia publicznoprawne, do tych z kolei zaliczyć należy daniny publiczne.

Schemat 8. Rodzaje ciężarów publicznych



Źródło: opracowanie własne

Na podstawie przywołanych cech ustrojowych, daniny publiczne należy traktować jako obowiązkowe pieniężne świadczenia obywateli, którzy godzą się na ograniczanie ich prawa własności i dziedziczenia, służące utrzymaniu podmiotów publicznych w zakresie realizacji przez nie zadań publicznych¹⁷⁹.

W podobny jak Konstytucja RP sposób daniny klasyfikuje ustawa o finansach publicznych, która w art. 5 ust. 2 zalicza do danin publicznych: podatki, opłaty, składki (nie zalicza wprost ceł, lecz nie budzi wątpliwości ich przynależność do tej grupy świadczeń)¹⁸⁰. Wyliczenie tych danin, bez ich zdefiniowania w akcie prawnym, zmusza do dalszych poszukiwań definicji legalnej poszczególnych świadczeń.

Przepisy ustawy Ordynacja podatkowa zawierają w art. 2 i 3 (słowniczek ustawowy) znaczące dla podniesionej kwestii rozwiązania prawne. Zgodnie z przepisem art. 2

¹⁷⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe...*, s. 3.

¹⁸⁰ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 17 listopada 2011 r., sygn. akt III SA/Gd 404/11, SIP LEX nr 1153910, w którym stwierdzono: „I. Do danin publicznych należą podatki oraz inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw. Przyjmuje się, że do w/w kategorii należą również cła [...]”.

§ 1 pkt 1 przepisy ustawy mają zastosowanie do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa (samorządowego), do których ustalania uprawnione są organy podatkowe. Niemniej znacząca jest definicja wynikająca z art. 3 pkt 8, w której ustawodawca przez niepodatkowe należności budżetowe nakazuje rozumieć niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych. Zwłaszcza ostatnia część przepisu odgrywa fundamentalne znaczenie, gdyż wskazuje na rodzód tych dochodów, które nie są podatkami lub opłatami, lecz są dochodami opartymi na stosunkach publicznoprawnych. Przepisy Ordynacji podatkowej wskazują więc (pośrednio, gdyż nie nawiązują wprost do tej kategorii prawnej) na istnienie wśród danin publicznych zróżnicowanych grup, do których zalicza się podatki, opłaty i inne niesprecyzowane należności oparte na stosunkach publicznoprawnych¹⁸¹.

Z przeprowadzonych rozważań wyłania się po raz kolejny obraz nie do końca konsekwentnej regulacji normatywnej poszczególnych grup dochodów o charakterze publicznoprawnym. Widoczne to jest zwłaszcza w przypadku opłat i podatków, z których te drugie doczekały się kompleksowej regulacji, począwszy od zagadnień definicyjnych, poprzez ujednoliconą procedurę wymiaru i poboru, natomiast opłaty publiczne pozostają nadal poza tymi regulacjami, zarówno w zakresie ich definiowania, jak i ujednoczenia procedury wymiaru i poboru. Bardzo pojemnym pojęciem pozostają niepodatkowe należności budżetowe, które również nie są doprecyzowane normatywnie i wymagają przy bliższym ustaleniu ich zakresu przedmiotowego oparcia się na dorobku literatury i judykatury. W nauce prawa finansowego (zwłaszcza przedstawicieli doktryny prawa podatkowego) wśród wczesnych przedstawicieli doktryny przedmiotu, jak i współcześnie dominują raczej zbieżne poglądy co do zakresu przedmiotowego pojęcia danin publicznych. Stąd też należy przyjąć jako spetryfikowany w ujęciu doktryny stan, uznający za współczesne daniny publiczne: podatki, opłaty, dopłaty i cła¹⁸². Problematyczne staje się jednak ustalenie tego zakresu ze względu na niespójne definicje ustawowe, które zgodnie wskazują na przynależność do tej grupy podatków i opłat, co do reszty zaś dochodów publicznych o tym charakterze stosując nazwę dochodów niepodatkowych.

Niewątpliwie najważniejszą (choć w przypadku instytucji prawnych stopniowanie jest ryzykowne) daniną publiczną pozostaje podatek, traktowany jako podstawowa danina publiczna¹⁸³. Wynika to z regulacji normatywnych, znaczenia fiskalnego oraz uwarunkowań historycznych. Zarówno w omawianych przepisach Konstytucji RP, jak i innych

¹⁸¹ Zob.: M. Popławski, *Komentarz do art. 2 Ordynacji podatkowej*, [w:] L. Etel (red.), *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2017, s. 37 i n.

¹⁸² Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 129. Podobny podział dochodów został przeprowadzony przez W. Miemieć, *Prawne gwarancje...*, s. 101.

¹⁸³ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 129.

wymienionych ustawach podatek jest sytuowany na pierwszym miejscu wśród dochodów publicznoprawnych lub danin publicznych, a w niektórych regulacjach występuje jako jedyna nazwana danina publiczna. Również rodowód podatku jako świadczenia przymusowego i nieodpłatnego jest równie stary, jak istnienie władzy publicznej – niegdyś uosabianej przez osobę panującego, dziś ograniczonej do władztwa przysługującego związkom publicznoprawnym¹⁸⁴. Na koniec należy podkreślić szczególną rolę podatku w przyznaniu potrzeb fiskalnych związków publicznoprawnych¹⁸⁵. Podatki były i będą podstawową formą zapewniania związkom publicznoprawnym środków na pokrywanie kosztów ich funkcjonowania i realizacji zadań. O pozostałych funkcjach (które niewątpliwie istnieją i są elementem polityki podatkowej) należy mówić tylko i wyłącznie jako o funkcjach pobocznych.

Kolejną grupą danin publicznych (która zostanie omówiona szerzej w dalszej części pracy) są opłaty. Pomijając w tej chwili rodowód, rodzaje i cechy charakterystyczne opłat, należy zwrócić uwagę na ich niedookreśloność normatywną jako odrębnego rodzaju daniny. Ustawodawca posługuje się bowiem pojęciem opłat zarówno w ustawach o charakterze ustrojowym, jak i szeroko rozumianych ustawach finansowych, bez formułowania definicji autentycznej tego pojęcia. Nie oznacza to jednak, że nie traktuje opłat jako danin publicznych. W cytowanej już wielokrotnie ustawie o finansach publicznych, w katalogu danin publicznych wymienione zostały opłaty. Również Konstytucja RP wskazuje jako jeden z atrybutów samodzielności jednostek samorządu terytorialnego możliwość wpływu na wysokość opłat lokalnych (art. 168 Konstytucji RP). Również ustawa o dochodach j.s.t. posługuje się kategorią opłat w bezpośrednim następstwie po podatkach. Jednakże najdonioślejszą regulacją, z której wynika istnienie tej kategorii danin publicznych, jest Ordynacja podatkowa. Ustawa, która stanowi regulację, w zamysle kompleksowo obejmującą wszystkie daniny publiczne, obejmuje swym zakresem przedmiotowym również opłaty, choć, co po raz kolejny należy wskazać jako ułomność tej ustawy, nie zawiera definicji opłaty jako daniny publicznej¹⁸⁶. Opłata została więc wymieniona i zrównana w przepisach Ordynacji podatkowej z podatkami wszędzie tam, gdzie ustawodawca decyduje się na stosowanie przepisów ustawy.

Wśród grupy dochodów wchodzących w zakres danin publicznych należy wskazać również dopłaty, które w języku normatywnym nie doczekały się wyodrębnienia (chodzi o obecnie obowiązujące przepisy, gdyż w przepisach ustawy z dnia 11 sierpnia 1923 r. o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych dopłata funkcjonowała jako

¹⁸⁴ N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 190.

¹⁸⁵ Zob.: W. Wójtowicz, *Daniny...* s. 21.

¹⁸⁶ M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do art. 2 Ordynacji podatkowej*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 43.

kategoria normatywna, wymieniona jako źródło dochodów gmin w art. 31), choć doktrynalna klasyfikacja wymienia je jako daniny publiczne o charakterze na tyle oryginalnym, że powodującym konieczność ich wyodrębnienia¹⁸⁷. Ustawodawca nie uznał dopłat za odrębny rodzaj danin, zrównując je z opłatami. W doktrynie prawa finansowego wskazuje się jednak na pewną szczególną cechę charakterystyczną cechą dopłat, pozwalającą odróżniać je od opłat. Cechą tą jest angażowanie środków publicznych w inwestycje oddziałujące na powstanie korzyści odbiorców tej inwestycji¹⁸⁸. Pomimo tego, że dopłaty wymierzane i pobierane są po spełnieniu szczególnego warunku, jakim jest poniesienie wydatku finansowanego ze środków publicznych, którego skutek oddziałuje na podmiot niepubliczny, to danin tych nie należy traktować jako dochodów celowych, gdyż dyspozycja nimi jest niezależna od celu poniesienia tego wydatku¹⁸⁹.

Ostatnimi dwoma rodzajami danin publicznych są składki oraz cła, które w przypadku dochodów samorządowych nie odgrywają znaczenia, gdyż żadna z tych danin nie zasila budżetu tych jednostek. Cła jako daniny publiczne związane są z faktem obrotu towarowego z zagranicą (lub poza jednolity obszar gospodarczy), co powoduje konieczność poniesienia świadczeń pieniężnych, mających na celu przede wszystkim charakter ochronny i reglamentacyjny¹⁹⁰. Składki jako daniny publiczne charakteryzują się celowością wymiaru, poboru i wykorzystania oraz występowanie bezpośredniego związku pomiędzy ich uiszczaniem, a uzyskiwaniem przez uprawnionego prawa do określonego świadczenia ze strony podmiotu publicznego¹⁹¹. Jak wspomniano, budżet samorządowy nie jest zasilany żadną z tych danin, więc obie daniny zostaną wyłączone z dalszej części prowadzonego wywodu.

4.2. Dochody z publicznej działalności gospodarczej

Grupa tych dochodów nie jest efektem klasyfikacji normatywnej, lecz jest tworzona wyłącznie w oparciu o analizę ustawowych źródeł dochodów. Najogólniej omawianą grupę dochodów należy zaliczyć do dochodów z działalności prowadzonej przez jednostki samorządu terytorialnego, przy użyciu jednostek organizacyjnych (*statio*

¹⁸⁷ M. Weralski, *Ogólna charakterystyka dochodów budżetowych*, [w:] M. Weralski, *op. cit.*, t. III, Wrocław 1985, s. 13; N. Gajl, *Finanse...*, s. 203; I. Czaja-Hliniak, *Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych*, Kraków 2006; J. Gliniecka, *Oplaty publiczne w Polsce*, Bydgoszcz-Gdańsk 2007.

¹⁸⁸ W przywołanej ustawie z dnia 11 sierpnia 1923 r. wskazywało się jako przesłankę wymiaru osiągnięcie przez osobę zobowiązaną szczególnych korzyści gospodarczych lub udogodnień.

¹⁸⁹ Zob.: T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków...*, s. 119.

¹⁹⁰ Zob.: A. Drwiłło, *Cła...*, s. 871 i n.

¹⁹¹ E. Kornberger-Sokołowska, *Komentarz do art. 5 ustawy*, [w:] M. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych, Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 23 i n.

municipi) lub za pośrednictwem tworzonych przez jednostkę podmiotów prawa – najczęściej spółek prawa handlowego¹⁹². W obecnym stanie prawnym należy jednak wskazać, iż jedynie w pierwszym przypadku (*statio municipi*) można mówić o dochodach opartych na stosunku publicznoprawnym wynikającym ze stosunków wewnątrzadministracyjnych. Jest to bowiem inny rodzaj działalności niż ta, którą prowadzą jednostki prywatne, a co za tym idzie jedynie te przypadki będą poddane analizie w dalszej części¹⁹³. Działalność realizowana za pośrednictwem podmiotów prawa (spółek komunalnych) oparta jest w sposób zasadniczy na relacjach należących do prawa prywatnego (Kodeks spółek handlowych), regulujących relacje pomiędzy właścicielem i podmiotem prawa prywatnego (przepisy regulujące ład korporacyjny), w nieznacznym tylko sposób regulowanych przepisami administracyjnymi (np. ustawa o gospodarce komunalnej).

Wśród źródeł dochodów, które można zaliczyć do tej grupy, należy wskazać wymienione w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.d.j.s.t. dochody realizowane przez gminne jednostki budżetowe oraz wpłaty od gminnych zakładów budżetowych. Z kolei w ustawie o finansach publicznych jako przepis pozwalający wyróżnić taką grupę dochodów należy wskazać przepis art. 5 ust. 1 pkt 5, w którym mowa jest o przychodach jednostek sektora finansów publicznych pochodzących z prowadzonej przez nie działalności oraz innych źródłach. Przepis ten wymaga jednak szczególnego komentarza. Ustawa o finansach publicznych w katalogu środków publicznych wskazuje na istnienie dochodów i przychodów będących środkami publicznymi¹⁹⁴. Omawiany przepis ustawy odnosi się do kategorii przychodów realizowanych przez jednostki zaliczone do sektora finansów publicznych. Biorąc pod uwagę jedynie te jednostki, które zaliczyć można do jednostek samorządowych, do zakresu przedmiotowego tego przepisu zakwalifikować należy jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe. Realizowane przez nie zadania przysparzają im (lub mogą przysparzać) środków publicznych, klasyfikowanych właśnie jako przychody publiczne. Ta część środków pozostających w dyspozycji tych jednostek, która zostanie wpłacona do właściwego budżetu, będzie klasyfikowana jako dochód tego budżetu (wpłata od jednostek organizacyjnych). Dochodami publicznymi są więc środki przejmowane przez właściwy budżet od jednostek organizacyjnych, prowadzących publiczną działalność gospodarczą¹⁹⁵. Z katalogu tego należy wykluczyć te dochody, które przejmowane są od spółek komunalnych i innych podmiotów działających w oparciu o przepisy prawa prywatnego, gdyż w ich przypadku przejmowanie środków przez te

¹⁹² Taki podział tej grupy dochodów utrwalony był już doktrynie finansów samorządowych w okresie II RP – zob.: A. Pragier, *op. cit.*, s. 3.

¹⁹³ W literaturze funkcjonuje twierdzenie, że jest to działalność gospodarcza, zawierająca pierwiastki publiczne – zob.: A. Borodo, *Dochody...*, s. 112.

¹⁹⁴ Szerzej na temat zakresu i znaczenia używanych w ustawie o finansach publicznych pojęć przychodów i dochodów pisze J.M. Salachna, *Środki publiczne...*, s. 81 i n.

¹⁹⁵ Zob.: W. Gronowski, *Dochody i wydatki publiczne*, [w:] M. Weralski (red.), *op. cit.*, t. I, s. 197 i n.

podmioty wypracowanych poddane jest reżimowi szeroko rozumianego prawa prywatnego, np. Kodeksu spółek handlowych, a więc przepisom regulującym ład korporacyjny. Brak jest podstaw prawnych do wpływania na działalność spółek komunalnych przy użyciu środków publicznoprawnych: „Żaden przepis prawa nie uprawnia organów gminy do wykorzystywania posiadanych kompetencji władczych do bezpośredniego ingerowania w działalność spółki, funkcjonującej według zasad cywilnoprawnych. Gmina może wpływać na losy założonej spółki i kierunki jej rozwoju tylko jako udziałowiec, w granicach przysługujących jej z tego tytułu praw”¹⁹⁶.

Nawiązując po raz kolejny do uzasadnienia klasyfikowania tej grupy dochodów, należy wskazać, że jest to grupa niemieszcząca się w zakresie przedmiotowym dochodów z tytułu danin publicznych, jak również w dochodach o charakterze prywatnoprawnym, choć pewne elementy takiego stosunku występują w relacjach jednostek organizacyjnych i podmiotu publicznego tworzącego tę jednostkę. W pełni uzasadnione jest więc kwalifikowanie i omawianie tych dochodów w dalszej części pracy.

4.3. Dochody publicznoprawne z własności publicznej

Wyposażenie jednostek samorządu terytorialnego w majątek należy traktować jako jedną z gwarancji ich samodzielności. Występowanie tych jednostek w sferze prawa prywatnego, w ramach stosunków związanych korzystaniem i rozporządzaniem majątkiem, przybiera także wymiar pozyskiwania dochodów z tego źródła. W wydawać by się mogło w pełni prywatnoprawnym charakterze tych dochodów zdarzają się jednak i te, które nabierają charakteru publicznoprawnego, jeśli nie w pełni, to przynajmniej częściowo regulowane w sposób charakterystyczny dla stosunków publicznych. Do tych też rodzajów dochodów ograniczone zostaną dalsze rozważania.

Doktrynalny podział majątku publicznego obejmuje zazwyczaj cztery sfery:

- 1) majątku służącego organom władzy i administracji,
- 2) majątku służącego publicznym instytucjom usługowym,
- 3) majątku w użytkowaniu publicznym,
- 4) majątku służącemu zarobkowej działalności gospodarczej¹⁹⁷.

W omawianej grupie dochodów znajdują się przykłady ze wszystkich wymienionych grup. Niewątpliwie też omawiana grupa nawiązuje swym zakresem do wskazanej wcześniej grupy dochodów z publicznej działalności gospodarczej, gdyż wymienione wcześniej jednostki organizacyjne gospodarują majątkiem publicznym, a także go pomnażają,

¹⁹⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 16 czerwca 2015 r., sygn. akt II SA/OI 433/15, SIP LEX nr 1746545.

¹⁹⁷ Z. Fedorowicz, *Finanse i kredyt w krajach kapitalistycznych*, Warszawa 1968, s. 156.

bezpośrednio lub pośrednio mają wpływ na kreowanie dochodów z tego źródła. Odnosząc się do przykładów dochodów pochodzących z majątku publicznego, zaliczonych do omawianej grupy, należy wskazać te, które zostały uregulowane w ustawie o gospodarce nieruchomościami, czyli opłaty za użytkowanie wieczyste oraz opłaty za trwałe zarząd nieruchomościami oddanymi jednostkom organizacyjnym. Są to dochody, będące efektem rozporządzania majątkiem publicznym, które jednak zawierają, przede wszystkim w zakresie ich wymiaru i poboru, elementy charakterystyczne dla regulacji publiczno-prawnej. Dotyczy to zarówno źródła ich ustanowienia i regulacji, którym jest ustawa o gospodarce nieruchomościami, jak i wzajemnych relacji pomiędzy uczestnikami tych stosunków prawnych, które w pewnym zakresie odbiegają od przyjętych w stosunkach cywilnoprawnych pozycji równorzędnych.

4.4. Dochody publiczno-prawne o charakterze sankcyjnym

Do tej grupy dochodów należy zaliczyć wymienione w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawie o finansach publicznych dochody z tytułu kar pieniężnych. Grupa ta posiada podobne cechy charakterystyczne jak dochody z grupy danin publicznych, lecz różni je uzasadnienie ich nakładania oraz funkcja, którą pełnią. W przeciwieństwie do pozostałych grup rodzajowych dochodów ustawodawca podjął się zdefiniowania pojęcia kar pieniężnych, choć nie uczynił tego w akcie prawnym z zakresu prawa finansów publicznych. Definicja ta wynika z przepisów art. 189b kodeksu postępowania administracyjnego, zgodnie z którym przez administracyjną karę pieniężną rozumie się określoną w ustawie sankcję o charakterze pieniężnym, nakładaną przez organ administracji publicznej, w drodze decyzji, w następstwie naruszenia prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku albo naruszeniu zakazu ciążącego na osobie fizycznej, osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. O publicznym charakterze tych dochodów może świadczyć wykładnia przywołanego przepisu k.p.a., zgodnie z którym kara jest nakładana decyzją organu administracji; kara może być nałożona zarówno na osobę fizyczną, jak i na osobę prawną albo jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej; kara ma charakter pieniężny; nałożenie kary jest konsekwencją stanowiącego naruszenie prawa niedopełnienia obowiązku albo naruszenia zakazu (delikt)¹⁹⁸. Przesłankami uznania ich za dochody publiczno-prawne są więc ustawowa regulacja wynikająca z przepisów ustanawiających możliwość nakładania kar administracyjnych przez organy jednostek samorządu

¹⁹⁸ P.M. Przybysz, *Kodeks Postępowania Administracyjnego, Komentarz aktualizowany*, LEX/el 2018.

terytorialnego, słabsza pozycja podmiotu, na który kara jest nakładana, pieniężny jej charakter oraz zabezpieczenie przymusem realizacji tej kary.

Pomimo funkcjonowania normatywnego pojęcia kary pieniężnej nie można wykluczyć istnienia innych dochodów o charakterze sankcyjnym, niemieszczących się w kategorii wynikającej z przepisów k.p.a. Wychodząc więc poza katalog definicyjny określony przez przywołane ustawy, należy do tej grupy dochodów zaliczyć wszystkie te dochody, które zawierają w sobie charakter sankcji, a niekoniecznie nazywane są w języku normatywnym karą czy grzywną. Jest to tym bardziej uzasadnione, że ustawodawca w różnych aktach prawnych niekonsekwentnie posługuje się pojęciami kar, grzywien, dodatkowych opłat i innych świadczeń o podobnym charakterze¹⁹⁹. Wobec czego nazwanie ich wszystkich wspólną nazwą dochodów o charakterze sankcyjnym oddaje sens i uzasadnienie dla ich funkcjonowania. Sankcje te mają być niedogodnością, której poniesienie spowodowane jest niezastosowaniem się do norm przewidzianych przepisami prawa. Wszystkie więc sankcje administracyjne, nazywane karami, opłatami podwyższonymi czy dodatkowymi, mające swój wymiar finansowy, będą zaliczone do tej grupy dochodów.

4.5. Dochody publicznoprawne uzyskiwane w związku z realizacją zadań państwa

Jest to najmniej znacząca fiskalnie pozycja wśród własnych dochodów publicznych²⁰⁰ i pomimo przynależności do grupy dochodów o charakterze publicznym nie można odmówić jej pewnych elementów stosunku cywilnoprawnego. Sam dochód publiczny pobierany przez gminę, a stanowiący dochód budżetu państwa, może mieć zróżnicowany charakter prawny – prywatnoprawny (jak w przypadku opłat związanych z gospodarowaniem nieruchomościami państwowymi) lub publicznoprawny (jak w przypadku opłat za wydawanie dokumentów), jednakże roszczenie o pozostawienie w budżecie gminnym 5% (lub więcej) pobranego dochodu nosi znamiona stosunku publicznoprawnego. Jest to wniosek, który wymaga spojrzenia na proces pobierania i przekazywania dochodów państwowych w sposób wielopłaszczyznowy. Zgodnie z art. 255 ustawy o finansach publicznych zarząd jednostki samorządu terytorialnego przekazuje pobrane dochody budżetowe związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostce samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami, pomniejszone o określone w odrębnych ustawach dochody budżetowe przysługujące jednostce samorządu

¹⁹⁹ L. Staniszeńska, *Administracyjne kary pieniężne. Studium z zakresu prawa administracyjnego materialnego i procesowego*, Poznań 2017, s. 25 i n.

²⁰⁰ E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach...*, s. 105.

terytorialnego z tytułu wykonywania tych zadań, na rachunek bieżący dochodów dysponenta części budżetowej przekazującego dotację celową (...). Tak więc w przypadku realizacji zadania państwowego, któremu towarzyszy realizacja dochodów budżetu państwa, przy przekazaniu zrealizowanego dochodu państwowego, jednostka samorządu terytorialnego „potrąca” z tej należności 5%, chyba że przepisy szczególne stanowią o większym udziale w tym dochodzie. Zarówno więc obowiązek realizacji dochodów, terminu ich przekazywania na rachunek budżetu państwa, jak również obowiązek pobrania ułamkowej części zrealizowanego dochodu zostały ustalone w drodze ustawowej, nie pozostawiając miejsca podmiotom zainteresowanym na jakąkolwiek możliwość kształtowania tych relacji. O publicznoprawnym charakterze stosunku łączącego Skarb Państwa i jednostkę samorządu terytorialnego przesądził w swoim orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny, stwierdzając, że: „Stosunki prawne zarówno w zakresie obowiązku przekazywania do budżetu państwa należności określonych w art. 255 ust. 1 u.f.p., pomniejszych zgodnie z art. 23 ust. 3 u.g.n., jak i w zakresie ich dochodzenia na podstawie art. 255 ust. 4 u.f.p., tj. poprzez określenie w decyzji kwoty do zwrotu, mają charakter publicznoprawny (administracyjnoprawny). Określone nimi publicznoprawne uprawnienie dysponenta części budżetowej (wojewody) do uzyskania pobranych przez jednostkę samorządu dochodów budżetowych nie stanowi więc wierzytelności, która może podlegać zajęciu egzekucyjnemu w trybie określonym w art. 89 u.p.e.a. [...]”²⁰¹.

²⁰¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 marca 2017 r., sygn. akt 2935/15, LEX nr 2406766.

Rozdział 5

Oplaty publiczne

Przechodząc do omawiania poszczególnych grup dochodów publicznych, zasilających budżet gminy, warto rozpocząć od kategorii opłat publicznych jako najważniejszych pod względem fiskalnym, a jednocześnie zawierających dużą swobodę ich kształtowania przez organy gminy. Tak jak wcześniej wskazano, instytucja opłat publicznych pomimo długiego rodowodu, uznania w doktrynie prawa finansowego oraz funkcjonowania w sferze normatywnej, nie doczekała się definicji autentycznej w polskim porządku prawnym²⁰². Nie oznacza to jednak, że brak jest w ogóle definicji tej daniny, co więcej, wydaje się ona na tyle utrwalona zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie, iż coraz częściej usłyszeć można postulaty wprowadzenia definicji opłaty przede wszystkim do przepisów ogólnego prawa podatkowego, tak jak uczyniono to z podatkiem, a przynajmniej ostrożne operowanie przez ustawodawcę normatywnym pojęciem opłaty²⁰³. Wyprzedzając dalsze rozważania, można postawić tezę tłumaczącą brak takiej definicji. Charakter prawny opłat publicznych jest najbardziej złożony i dyskusyjny ze wszystkich danin publicznych, funkcjonujących w systemie prawa daninowego i to być może powoduje niechęć ustawodawcy do ujmowania wszystkich należności publicznoprawnych charakteryzujących się odpłatnością (wzajemnością świadczeń) w jednej kategorii opłat publicznych, tym bardziej że regulacje normatywne dopuszczają istnienie opłat pozbawionych cechy odpłatności. Wydaje się jednak, że należy dążyć do wprowadzenia takiej definicji do języka normatywnego. Nawet jeśli definicja ta miałaby być dyskusyjna, to niewątpliwie wprowadziłaby ład pojęciowy, nie tylko z punktu widzenia doktryny, ale również podmiotów stosujących prawo. Zgodnie z koncepcją pracy rozważania dotyczące opłat ograniczone są do tylko do opłat samorządowych (gminnych), z wyjątkiem tych fragmentów, które dotyczą wszystkich opłat publicznych.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, iż grupa ta jest najbardziej zróżnicowaną i rozbudowaną grupą omawianych dochodów gmin, przez co rozważania jej poświęcone zająć muszą nieproporcjonalnie więcej miejsca w stosunku do innych grup dochodów.

²⁰² Zob.: Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 25.

²⁰³ L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 95.

5.1. Pojęcie opłat publicznych

Historia opłat publicznych jest niewątpliwie krótsza (niektórzy autorzy są przeciwni temu stanowisku i twierdzą, że opłata jest daniną o wcześniejszym rodowodzie niż podatek)²⁰⁴. Pierwszymi przedstawicielami doktryny prawa podatkowego (skarbowego), którzy dostrzegli istnienie na tyle dużych i oryginalnych różnic w strukturze podatków, by można było formułować tezę o istnieniu odrębnej kategorii prawa daninowego, byli przedstawiciele nauki niemieckiej²⁰⁵. Zgodnie z niemiecką doktryną przełomu XIX i XX wieku opłatami są daniny publiczne pobierane przez władzę publiczną w sposób jednostronnie ustalony i w ustalonej wysokości od społeczeństwa jako odpłatność za świadczoną przez podmiot publiczny działalność świadczoną w interesie publicznym²⁰⁶.

Również w nauce polskiej od początków państwowości w XX w. wśród danin publicznych wskazywano na istnienie odrębnej od podatków, kategorii opłat publicznych. A. Pragier traktował opłaty i składki jako daniny na rzecz podmiotu publicznego od mieszkańców danego terytorium, oparte na zasadzie wzajemności. Są według niego równoważnikiem konkretnych świadczeń udzielanych przez związki komunalne poszczególnym mieszkańcom i są normowane odpowiednio do odnoszonych korzyści. Pobierane są w zamian za wzajemne świadczenia gospodarcze i administracyjne. Jak podkreślał, charakter prawny zbliża je raczej do świadczeń prywatnoprawnych niż publicznoprawnych, jednakże o przynależności do tych ostatnich decyduje sposób ich nakładania i cele ich nakładania, którymi są potrzeby fiskalne. Opłaty i składki, będąc świadczeniami przymusowymi, są według tego autora ogniwem pośrednim pomiędzy świadczeniami prywatno- i publicznoprawnymi²⁰⁷. Również R. Rybarski wskazuje na istnienie daniny odbiegającej swym charakterem od podatku, ale i niebędącej świadczeniem cywilnoprawnym²⁰⁸. Co ciekawe, obaj wymienieni w ostatniej kolejności autorzy ograniczają funkcjonowanie opłat publicznych do tak zwanych opłat skarbowych, rozumianych jako odpłatność za działanie organu administracji publicznej, przy czym działanie to jest trudne do oszacowania, a nigdy też nie pokrywa jego kosztu opłata wnoszona przez zobowiązanego. Opłaty są więc przede wszystkim sposobem na pozyskanie środków do utrzymania urzędów realizujących na rzecz osób zainteresowanych czynności urzędowe lub usługi publiczne. Co znamienne, już w opracowaniach z dwudziestolecia międzywojennego zwracano uwagę na niedoskonałość podziału pomiędzy podatkiem i opłatą, jeśli jedyną cechą różnicującą obie daniny jest odpłatność²⁰⁹ (problem ten

²⁰⁴ S. Głębiński, *op. cit.*, s. 464.

²⁰⁵ Np.: A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, Leipzig 1880.

²⁰⁶ Za: L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 77.

²⁰⁷ A. Pragier, *op. cit.*, s. 12.

²⁰⁸ R. Rybarski, *op. cit.*, s. 147 i n.

²⁰⁹ *Ibidem*, s. 148.

widoczny jest również w obecnie obowiązujących poglądach doktryny, dotyczących rozwiązań normatywnych z zakresu danin publicznych). Według przywołanego autora, R. Rybarskiego, istotą opłat skarbowych było ich wymierzanie jako rodzaj pokrycia kosztów czynności urzędowych i usług realizowanych przez podmiot publiczny, z tym że zazwyczaj odpłatność ta nie pokrywa w całości kosztów realizacji tego zadania. Co ważne, nie można ich utożsamiać jedynie z wynagrodzeniem za realizowane zadania, gdyż nie pełnią one roli cywilnoprawnego świadczenia i nie są oparte na zasadzie swobody umów. Czynności, za które pobierane są opłaty, są realizowane przez podmiot publiczny jako jego zadanie, a więc nie podlegają woli organu, są jego obowiązkiem, tak jak obowiązkiem osoby zobowiązanej (zainteresowanej dokonaniem czynności urzędowej) jest uiszczenie opłaty²¹⁰. Oryginalny był pogląd A. Krzyżanowskiego, który kwalifikując opłaty do danin publicznych i nazywając je świadczeniami odpłatnymi (w przeciwieństwie do podatków nazywanych świadczeniami darmowymi), stwierdził ich szkodliwość dla budżetu ze względu na nakłady ponoszone przez podmiot publiczny, nier refundowane w pełni świadczeniem wynikającym z opłaty²¹¹. Na koniec przeglądu przedwojennych poglądów doktryny warto przywołać krótką definicję ze skryptu ze skarbowości, w którym opłaty nazywane są opłatami skarbowo-administracyjnymi i są dochodami publicznymi pobieranymi za indywidualne usługi²¹².

Istnienie opłaty publicznej jako rodzaju daniny publicznej, odrębnej od podatku, lecz posiadającej wiele z jego cech, z przymusowością na czele, przewidują porządki prawne wielu współczesnych państw europejskich. Oprócz „starych” krajów Unii Europejskiej, takich jak Niemcy czy Francja, opłaty jako daniny publiczne występują w regulacjach innych krajów europejskich, takich jak Czechy.

W niemieckich regulacjach prawnych oraz doktrynie prawnej opłaty publiczne (*Gebür*) traktuje się jako istniejący obok dopłat element danin publicznych²¹³. W regulacjach francuskich opłaty publiczne (*frais, droits*)²¹⁴ również występują jako rodzaj daniny publicznej. W doktrynie czeskiego prawa daninowego opłaty publiczne (*poplatky*) funkcjonują w systemie podatkowym obok tradycyjnej daniny, jaką jest podatek (*daň*)²¹⁵ i podobnie jak w RP zarówno jedno, jak i drugie stanowią dochód budżetów gminnych.

²¹⁰ S. Głębiński, *op. cit.*, s. 463.

²¹¹ A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Poznań 1923, s. 108 (w edycji elektronicznej udostępnianej przez Federację Bibliotek Cyfrowych jest to dokument na stronie 118), <http://www.wbc.poznan.pl/dlibra/doccontent?id=123265> [dostęp 14.02.2019].

²¹² Niestety autor pozostaje nieznany, zaś sam skrypt został opublikowany w Poznaniu w 1937 r., cytowany fragment pochodzi ze s. 10 skryptu.

²¹³ W języku niemieckim dopłaty funkcjonują pod ogólną nazwą składek (*Beiträge*).

²¹⁴ Nazywane często parapodatkami – zob.: P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 413.

²¹⁵ R. Provozníková, *Financování měst, obcí a regionů*, Praha 2015, s. 106; K. Řezníčková, *Výlučné daňové příjmy obcí*, Olomouc 2016, s. 105.

Podobne jest również kryterium rozróżnienia obu danin, przyjmuje się bowiem, że tym, co je różni, jest istnienie bądź brak wzajemności świadczeń²¹⁶.

W okresie powojennym i zupełnie już współczesnym aktualny pozostaje zbiór danin, do którego w sposób pełnoprawny zaliczyć można opłaty publiczne (oprócz podatków, składek, ceł i dopłat). Pomimo zmiany dominującej nazwy ze „skarbowe” na „publiczne” opłaty postrzegane są przede wszystkim jako świadczenia należne (przymusowe) związane z odpłatnością za szczególne czynności podejmowane przez organy publiczne²¹⁷. Stosunek łączący zobowiązanego do poniesienia opłaty i beneficjenta opłaty oparty jest na zindywidualizowanej zapłacie za zindywidualizowane świadczenie. Stosunek ten przybiera postać dwustronną, tak w wymiarze przedmiotowym, jak i podmiotowym, ponieważ występują wzajemne świadczenia dwóch zainteresowanych podmiotów.

Zmieniające się środowisko gospodarcze w połączeniu ze zmianami ustrojowymi i postępujący za tym rozwój prawa daninowego wymuszają spojrzenie na opłaty i techniki ich nakładania w sposób uwzględniający współczesny kontekst zarówno stosunków społeczno-gospodarczych, jak i systemu normatywnego. Okazuje się jednak, że postrzeganie opłaty w kategoriach obowiązującego stanu prawnego i wiedzy nie zmienił się znacząco, co pozwala opłaty publiczne traktować nie tylko jako świadczenia związane z urzędową (dokonywanie czynności urzędowych w zamian za opłatę publiczną) aktywnością organów publicznych, ale również jako świadczenia pobierane w ramach dopuszczalnej aktywności gospodarczej podmiotu publicznego (w ramach usług świadczonych przez podmioty publiczne) świadczącego na rzecz ogółu. Ponadto na podstawie obowiązującej regulacji prawnej należy dopuścić istnienie opłat niemieszczących się w wyżej przywołanym podziale (co również nie jest nową kategorią), będących świadczeniami zbliżonymi do podatków. J. Jaśkiewiczowa dzieli opłaty na administracyjno-społeczne, administracyjno-gospodarcze i opłaty za usługi. Brak jest w tym podziale miejsca dla opłat, w których nie występuje świadczenie podmiotu publicznego²¹⁸. L. Adam dokonuje ogólnego podziału opłat na opłaty za czynności urzędowe oraz opłaty za korzystanie z zakładów użyteczności publicznej²¹⁹. Z kolei J. Gliniecka dokonuje generalnego podziału opłat na opłaty związane z dokonywaniem czynności urzędowych i jest to grupa bliska podatkom, oraz drugą grupę, w której zawierają się opłaty związane ze świadczeniem usług niematerialnych, co zbliża je do cen²²⁰. Podział dokonany przez tę autorkę nawiązuje przede wszystkim do czynności dokonanych przez podmiot publiczny (czynnością zobowiązanego jest poniesienie opłaty), natomiast ze względu na istnienie

²¹⁶ M. Radvan, *Vlastní daňové příjmy obcí*, Brno 2011, s. 8.

²¹⁷ Zob.: M. Weralski, [w:] M. Weralski (red.), *op. cit.*, t. III, s. 13.

²¹⁸ Zob.: J. Jaśkiewiczowa, *Elementy podatkowe opłat publicznych w Polsce*, Toruń 1964, s. 13.

²¹⁹ L. Adam, *op. cit.*, s. 90.

²²⁰ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne...*, s. 14.

odpłatności podział ten uwzględnia opłaty będące świadczeniami odpłatnymi, opłaty będące częściowo odpłatne oraz opłaty nieodpłatne²²¹. M. Mazurkiewicz przewiduje podział opłat publicznych na opłaty za usługi organów aparatu państwowego, opłaty za usługi zakładów publicznych, opłaty za prawo korzystania z dóbr objętych w interesie publicznym szczególną ochroną oraz opłaty nietypowe, niemieszczące się we wcześniejszych podziałach²²². Z kolei J. Czaja-Hliniak definiuje opłatę jako publicznoprawne, obowiązkowe świadczenie pieniężne, określane jednostronnie przez państwo, w swych rozmiarach generalnie pobierane na rzecz państwa, związane bezpośrednio bądź z dokonywaniem przez organ państwowy lub samorządowy czynności urzędowej, bądź z korzystaniem z państwowych lub samorządowych urządzeń użyteczności publicznej²²³.

Uwzględniając wszystkie przeprowadzone podziały doktrynalne i analizując charakter poszczególnych opłat publicznych, należy przed omówieniem dalszych zagadnień dokonać ich podziału, który jest o tyle istotny, że w dalszej części należy wyraźnie odróżniać poszczególne rodzaje opłat ze względu na ich unikalne cechy i brak możliwości kompleksowego omówienia, we wszystkich aspektach ich funkcjonowania.

Obierając za kryteria podziału przedmiot (treść i wysokość świadczenia) opłat, jak również ich wymiar ekonomiczny (pominąwszy podział ze względu na funkcje, które pełnią) oraz rodzaj czynności, do których zobowiązany jest podmiot publiczny, należy przeprowadzić podział natury generalnej, uzasadniony rodzajem świadczenia podmiotu publicznego i relacją z podmiotem zobowiązanym do poniesienia opłaty, i uznać istnienie czterech rodzajów opłat publicznych²²⁴:

- 1) opłaty administracyjne,
- 2) opłaty za świadczenia (usługi) w ramach użyteczności publicznej,
- 3) opłaty za korzystanie z dóbr ogólnie dostępnych,
- 4) opłaty nieodpłatne (parapodatki).

Przeprowadzony podział pozostaje oczywiście dyskusyjny i niedoskonały, gdyż nie zawsze da się znaleźć charakterystyczne cechy opłaty, kwalifikujące ją jednoznacznie do jednej z grup. Uwzględniając jednak przedstawione powyżej klasyfikacje doktrynalne oraz kształt rozwiązań normatywnych, można uznać go za wyczerpujący dla zakwalifikowania wszystkich opłat publicznych. Podział ten nie uwzględnia opłat o charakterze

²²¹ J. Gliniecka, *W kwestii opłat publicznych jako elementu systemu dochodów samorządowych*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, Lublin 2005, s. 126.

²²² M. Mazurkiewicz, *Opłaty i kary pieniężne w systemie ochrony środowiska w Polsce*, Acta Universitatis Wratislaviensis No 932, „Prawo” 1986, t. 155, s. 32.

²²³ J. Czaja-Hliniak, *Opłaty i dopłaty publiczne w Polsce międzywojennej*, Kraków 2013, s. 17.

²²⁴ Dla precyzji należy w tym miejscu wyjaśnić, że ustawodawca traktuje jako opłaty również te daniny, które doktryna, w tym autor opracowania, traktuje jako odrębny od opłat rodzaj daniny (dopłaty), a którym poświęcona zostanie dalsza część opracowania.

wyłącznie sankcyjnym i typowo cywilnoprawnym, gdyż autor zalicza je do odrębnych grup klasyfikacji niepodatkowych dochodów własnych, co znajdzie uzasadnienie w dalszej części pracy.

Dla określenia przedmiotowego obszaru badań należy wskazać katalog opłat wynikający z przepisów normatywnych i przyporządkować te opłaty do wygenerowanych wcześniej grup²²⁵:

1. Opłaty administracyjne:

- opłata skarbową²²⁶,
- opłata za zezwolenia na sprzedaż alkoholu²²⁷,
- opłata za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż alkoholu²²⁸,
- opłaty dodatkowe związane z korzystaniem z zezwoleń,
- opłata za zajęcie pasa drogowego²²⁹,
- opłata za wydanie zezwolenia na przejazd pojazdem nienormatywnym²³⁰,
- opłata prolongacyjna,
- opłaty egzekucyjne,
- opłaty pobierane za interpretacje indywidualne dokonywane przez gminne organy podatkowe,
- opłaty za wpis do rejestru żłobków i klubów dziecięcych²³¹.

2. Opłaty za usługi z zakresu użyteczności publicznej oraz korzystanie z urządzeń komunalnych:

- opłaty za dostarczanie wody i odbiór ścieków²³²,
- opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi,
- opłaty za wyrejestrowanie pojazdu,
- opłaty za korzystanie z izb wytrzeźwień,
- opłaty za korzystanie z cmentarzy komunalnych,
- opłaty związane z korzystaniem z dróg publicznych, których zarządcą jest gmina,
- opłata za postój pojazdów samochodowych w strefach płatnego parkowania,

²²⁵ Będzie to katalog jedynie opłat samorządowych (gminnych) w tym rozumieniu, w jakim opłaty te stanowią źródło zasilenia budżetu samorządowego. Podobny, choć w szczegółach różniący się co do kwalifikacji poszczególnych opłat, podział grup opłat został zaprezentowany przez G. Liszewskiego w opracowaniu *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010, s. 262.

²²⁶ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1044.

²²⁷ Ustawa z dnia 26 października 1982 r. wychowanie w trzeźwości i przeciwdziałanie alkoholizmowi, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2137.

²²⁸ *Ibidem*.

²²⁹ Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2068.

²³⁰ Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1990.

²³¹ Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi do lat 3, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 603.

²³² Ustawa z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1152.

- opłaty za przejazdy przez mosty, tunele i przeprawy promowe,
 - opłaty dodatkowe za nieuiszczenie powyższych opłat,
 - opłaty za usługi opiekuńcze,
 - opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego.
3. Opłaty za korzystanie z dóbr ogólnie dostępnych:
- opłata za wycięcie drzew i krzewów,
 - opłata eksploatacyjna,
 - opłata za gospodarcze korzystanie ze środowiska,
 - opłaty za usługi wodne.
4. Opłaty nieodpłatne (parapodatki):
- opłata targowa,
 - opłata krajobrazowa,
 - opłata miejscowa,
 - opłata uzdrowiskowa,
 - opłata od posiadania psów.

5.2. Cechy prawne opłat publicznych

Pojęcie opłaty publicznej jako daniny publicznej jest co do zasady formułowane przez doktrynę, w mniejszym zakresie przez orzecznictwo sądowe oraz organy administracji publicznej. Wśród wymienianych integralnych cech opłaty publicznej wskazuje się:

1. Przymusowość;
2. Jednostronność nakładania;
3. Bezzwrotność;
4. Charakter pieniężny;
5. Odpłatność (wzajemność świadczeń)²³³.

Wszystkie wskazane powyżej cechy obligatoryjne opłat, z wyjątkiem wymienionej w punkcie 5, można przypisać również podatkom²³⁴.

Przymusowość. Przymusowość opłat związana jest z integralną cechą wszystkich danin publicznych, omówioną szerzej we wcześniejszej części pracy. Przymusowość opłaty należy sprowadzić do konieczności jej poniesienia w sytuacji opisanej przepisem prawa powszechnie obowiązującego, po spełnieniu przesłanek przez podmiot zobowiązany do jej poniesienia. Sposób nakładania opłat publicznych, zabezpieczenie ich

²³³ L. Adam wskazuje jako cechy charakterystyczne opłat przymusowość, pobór w celu pokrycia zapotrzebowania finansowego podmiotu publicznego, związek z czynnościami organów władzy publicznej. Zob.: L. Adam, *op. cit.*, s. 79.

²³⁴ Zob.: A. Gomułowicz, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 148.

przymusem realizacji w niczym się nie różnią od reguł obowiązujących w zakresie nakładania podatków. Konstytucyjne reguły dotyczące ciężarów publicznych, jak i sposobu ich nakładania omówione we wcześniejszej części pracy będą miały zastosowanie również do opłat pod warunkiem, iż będą to opłaty o charakterze publicznym i związane z realizacją funkcji fiskalnej²³⁵. Przymusowość opłat powinna być również rozpatrywana pod kątem obowiązku jej poniesienia, rozumianego jako jej nieuchronność. Co do zasady można stwierdzić, iż każdy podmiot chcący skorzystać z określonej aktywności podmiotu publicznego w sferze uregulowanej przepisami prawa zobowiązany jest do poniesienia opłaty. Twierdzenie takie jednak nie znajduje zastosowania we wszystkich grupach opłat publicznych w jednakowym zakresie. Spoglądając przez pryzmat tego zagadnienia na opłaty administracyjne, należy stwierdzić, iż opłaty występują jako obowiązek nieuchronny, który każdy chcący doprowadzić do określonego zachowania podmiotu administracji publicznej zobowiązany jest ponieść. Warto w tym miejscu wskazać, iż przepisy prawa materialnego będące podstawą prawną nakładania opłat publicznych zawierają bardzo zróżnicowane regulacje w zakresie obligatoryjności opłat publicznych, co niewątpliwie stanowi kardynalną różnicę pomiędzy podatkiem a opłatą. Okazuje się bowiem, że część opłat jest obligatoryjna z mocy prawa (np. opłaty za korzystanie ze środowiska), to znaczy nie podlega woli organów jednostek samorządu terytorialnego. Inne rodzaje opłat są fakultatywne w tym znaczeniu, że mogą zostać wprowadzone na terenie gminy (np. opłaty lokalne), a jeszcze inne mogą zostać wprowadzone, lecz niepobierane (np. opłata adiacencka, choć po raz kolejny należy zastrzec jej przynależność do innej rodzajowo grupy dochodów niepodatkowych, lecz ze względu na podobny rodowód można posłużyć się w tym miejscu nią jako przykładem).

Inaczej można traktować drugi rodzaj opłat, gdyż ich charakter zbliżony jest do ceny za świadczone usługi, zawierając w przedmiocie opłaty ekwiwalent świadczenia. Jednakże problem ekwiwalentności jest co najmniej dyskusyjny, gdyż rzadko występują opłaty, którym odpowiadają ekwiwalentne świadczenia. Co więcej, nie można traktować tych opłat jako świadczeń, z których można zrezygnować (tak jak w przypadku świadczeń prywatnoprawnych, za które płaci się cenę), gdyż temu rodzajowi aktywności gospodarczej jednostek samorządu terytorialnego często towarzyszy monopol naturalny, niepozwalający w naturalny sposób na rezygnację ze skorzystania ze świadczenia oferowanego przez podmiot publiczny. Przymusowość tych opłat albo jest więc oparta na przepisach prawa – jak w przypadku opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, albo też przymusowość ponoszenia należy postrzegać przez pryzmat pozaprawny,

²³⁵ A. Bień-Kacała, *Pojęcie danin publicznych w świetle Konstytucji RP z 1997 r. Próba definicji ekstensywnej*, [w:] J. Białocerkiewicz, M. Balcerzak, A. Czeczko-Durlak (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Jasudowicza*, Toruń 2004, s. 59 i n.

wynikający z przesłanek ekonomicznych. Przymusowość opłaty jest więc podyktowana przede wszystkim brakiem możliwości skorzystania ze świadczeń innego podmiotu, przy prawnym lub ekonomicznym przymusie korzystania ze świadczeń (lub urzędzeń), oferowanych przez podmiot publiczny.

Jednostronność ustalania. Podobnie jak w przypadku podatków cecha ta nawiązuje do sposobu ustanawiania ciężaru publicznego. Ciężar ten nakładany jest przez ustawodawcę w formie aktu generalnego i abstrakcyjnego oraz w sposób władczy. Źródłem opłat publicznych, tak jak w przypadku podatków, będzie zawsze ustawa²³⁶. Tak jak w przypadku poprzedniej cechy także i tu widać wyraźną różnicę pomiędzy różnymi rodzajami opłat. W przypadku opłat administracyjnych, nieodpłatnych i za korzystanie z dóbr powszechnie dostępnych widoczna jest szczegółowa regulacja ustawowa, oznaczająca unormowanie w przepisach ustawy wszystkich istotnych elementów konstrukcyjnych. W przypadku zaś opłat za świadczenia z zakresu użyteczności publicznej i korzystanie z urzędzeń użyteczności publicznej regulacja ta może przybierać uboższy kształt, przenosząc kompetencje na organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego, jak np. w opłatach za korzystanie z cmentarzy komunalnych.

Charakter pieniężny. Tak również jak w przypadku podatków, czy szerzej ujmując – danin publicznych, występuje tożsamość w zakresie charakteru pieniężnego świadczeń publicznoprawnych²³⁷. Ustawodawca nie przewiduje (poza sytuacją opisaną w art. 66 Ordynacji podatkowej) innego niż pieniężny sposobu realizacji zobowiązania.

Bezzwrotność. Cecha sprowadzająca się do definitywnego przewłaszczenia środków pieniężnych. Świadczenie związane z opłatą nie podlega zwrotowi, o ile zostało spełnione w prawidłowej wysokości, w oparciu o obowiązującą podstawę prawną²³⁸.

Wzajemność świadczeń. Najistotniejszą, bo charakterystyczną cechą opłat publicznych jest jednak odpłatność (wzajemność) świadczeń, rozumiana jako wzajemne świadczenia podmiotu publicznego i podmiotu zobowiązanego do poniesienia opłaty²³⁹. Należy stanowczo negatywnie ocenić pojawiające się w doktrynie opinie na temat występującego zawsze ekwiwalentnego charakteru świadczeń. Świadczenia te są niewątpliwie wzajemne (odpłatne), lecz nie ma możliwości stwierdzenia, czy świadczenia te są ekwiwalentne. Ogólnie przyjęte znaczenie pojęcia ekwiwalent oznacza równowartość lub rzecz zawierającą w sobie wartość innej rzeczy²⁴⁰. W przypadku opłat nie da się wymierzyć tej

²³⁶ Zob.: W. Wójtowicz, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 8; M. Burzec, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *op. cit.*, s. 581.

²³⁷ M. Popławski, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 106.

²³⁸ W. Nykiel, [w:] W. Nykiel (red.), *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2015, s. 12.

²³⁹ D. Antonów jako cechę charakterystyczną opłat publicznych podaje odpłatność, zob.: *eadem*, *Opłata skarbową w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017, s. 45.

²⁴⁰ *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/ekwiwalent.html> [dostęp 11.12.2018].

wartości jednoznacznie ani precyzyjnie. Jest to najtrudniejsze w przypadku opłat z grupy opłat administracyjnych, choć niewątpliwie to nie one rodzą po stronie beneficjenta opłaty największe koszty realizacji zadania. Biorąc pod uwagę jakiegokolwiek opłaty z grupy opłat administracyjnych, można stwierdzić, iż koszty ponoszone przez organ administracji publicznej są znikome i ograniczające się do wydatków natury biurowej²⁴¹. Zupełnie inaczej wygląda sprawa ekwiwalentności w przypadku opłat będących nieodpłatnymi, gdyż tu z zasady brak jest ekwiwalentu świadczenia podmiotu zobowiązanego do poniesienia opłaty. Z ekonomicznego punktu widzenia jest to pobranie jednostronne, zrównane w swych skutkach z podatkiem. Podobnie sprawa wygląda w przypadku opłat pobieranych za gospodarcze korzystanie ze środowiska. Są to opłaty za udostępnianie dóbr naturalnych należących do ogółu, jednakże trudno powiązać ich wysokość z nakładami, które podmioty publiczne przeznaczają na zachowanie odpowiedniego stanu tego środowiska czy jego rekultywację. Porównując wielkość opłat wpływających do odpowiednich budżetów, nie sposób nie odnieść wrażenia, że ich wysokość jest niewspółmiernie mniejsza od nakładów przeznaczonych w tych budżetach na ochronę środowiska. Tak więc stwierdzenie istnienia ekwiwalentności napotyka zasadniczy problem, spotęgowany jeszcze likwidacją gminnych funduszy ochrony środowiska, których rolą było właśnie przeznaczanie dochodów związanych z opłatami za gospodarcze korzystanie ze środowiska na wydatki związane z ochroną tego środowiska. Obecnie dochody te zgodnie z zasadą jedności materialnej budżetu łączą się z pozostałymi środkami i w całości stanowią pulę środków przeznaczonych na realizację zadań publicznych, do których należy również ochrona środowiska. Możliwe byłoby oczywiście jednostkowe wyliczenie, w jakim stopniu wysokość opłaty pokrywa koszty rekultywacji środowiska zniszczonego działaniem konkretnego podmiotu zobowiązanego do poniesienia opłaty, jednakże zabieg ten nie spowodowałby zmiany wysokości opłaty, nie wpłynąłby na wysokość wydatków publicznych kierowanych na ochronę środowiska, a co najważniejsze nie uwzględniłby tych wydatków, które nie są ukierunkowane na rekultywację, gdyż zadania związane z ochroną środowiska nie polegają tylko na jego rekultywacji. W przypadku opłat za korzystanie z infrastruktury komunalnej lub za świadczenie usług o charakterze użyteczności publicznej ustalenie, czy dochodzi do świadczeń ekwiwalentnych, jest prostsze do stwierdzenia gdyż koszty realizacji tych zadań uwzględniają rachunek ekonomiczny. Nie znaczy to oczywiście, że opłaty są ekwiwalentem tych kosztów, które podmiot publiczny ponosi na realizację zadań, co więcej, często i to świadomie wysokość tych opłat jest zaniżana w stosunku do kosztów realizacji ze względu na zapewnienie powszechnej dostępności usług²⁴².

²⁴¹ G. Liszewski (red.), *op. cit.*, s. 257.

²⁴² M. Kosek-Wojnar, K. Surówka, *Podstawy finansów samorządu terytorialnego*, Warszawa 2007, s. 75.

Konkludując powyższe rozważania, można stwierdzić, iż ustalenie stopnia ekwiwalentności możliwe jest w zasadzie do wymierzenia jedynie w przypadku opłat związanych z aktywnością w zakresie gospodarowania (świadczenia usług zakresu użyteczności publicznej), a zbędne w przypadku pozostałych opłat. Z tych powodów właściwsze i uzasadnione jest posługiwanie się wymienionymi wcześniej cechami odpłatności lub wzajemności świadczeń.

Stosunek prawny łączący podmiot zobowiązany i beneficjenta opłaty przybiera postać dwustronną i to zarówno w wymiarze przedmiotowym, jak i podmiotowym, ponieważ występują tu zawsze dwa świadczące podmioty²⁴³. O ile w przypadku podatków również występuje stosunek łączący dwa podmioty, to zakres tego stosunku jest inny niż w przypadku opłat. W przypadku stosunku podatkowego świadczy tylko podatnik, a jego świadczeniu nie towarzyszy żadne bezpośrednie świadczenie podmiotu publicznego. Bezpośredniość tego świadczenia należy rozumieć w ujęciu czasowym i ilościowym²⁴⁴. Można oczywiście doszukiwać się istnienia świadczenia podmiotu publicznego w szerokim tego słowa znaczeniu jako obowiązku wykonywania zadań publicznych, lecz istotą bezpośredniego świadczenia wzajemnego jest w tym przypadku jego występowanie w czasie zbliżonym do świadczenia osoby zobowiązanej do zapłaty opłaty i jej mniej lub bardziej zbliżony co do wysokości charakter. Kluczowe znaczenie w przypadku charakterystyki opłat zyskuje ich podwójnie zindywidualizowany przedmiotowo charakter, sprowadzający się do dwóch bezpośrednich świadczeń, podmiotów, z których jeden żąda dokonania, a drugi ma obowiązek dokonania określonych czynności urzędowych, lub jeden z nich chce skorzystać ze świadczeń realizowanych przez podmiot publiczny (lub upoważniony do tego przez podmiot publiczny), a drugi ma obowiązek zapewnienia takich świadczeń.

Dokonane na wstępie omówienie cech charakterystycznych opłat podyktowane jest przede wszystkim podkreśleniem ich odmienności od podatku²⁴⁵. Wzajemność świadczeń przyjmowana jest jako cecha charakterystyczna, która pozwala wyodrębnić opłatę od podatku, będącego ze swej natury jest świadczeniem, któremu nie towarzyszy wzajemność²⁴⁶. Wzajemność świadczeń jako cecha charakterystyczna opłaty publicznej, została także podkreślona w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego: „Opłatą jest danina publicznoprawna charakteryzująca się cechami podobnymi do podatku i cła,

²⁴³ J. Jaśkiewiczowa, *op. cit.*, s. 9.

²⁴⁴ N. Gajl, *Finanse...*, s. 192.

²⁴⁵ Podatek staje się często punktem odniesienia dla dokonywania ustalania zakresu pojęciowego innych danin publicznych. Dzieje się tak np. w ustalaniu zakresu pojęciowego składki jako daniny publicznej, zob.: J. Wantoch-Rekowski, *Składki na ubezpieczenie społeczne i ich charakter prawny*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. XVI, s. 349 i n.; P. Lenio, *Publicznoprawne źródła finansowania ochrony zdrowia*, Warszawa 2018, s. 281 i n.

²⁴⁶ L. Kurowski (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 1955, s. 423.

z tym że w przeciwieństwie do podatków i ceł, opłata jest świadczeniem odpłatnym. Opłaty pobierane są bowiem w związku z wyraźnie wskazanymi usługami i czynnościami organów państwowych lub samorządowych, dokonywane w interesie konkretnych podmiotów. Stanowią zatem swoistą zapłatę za uzyskanie zindywidualizowanego świadczenia oferowanego przez podmiot prawa publicznego [...]”²⁴⁷. Do przedstawionego schematu cech charakterystycznych opłat publicznych nie przystają jednak te opłaty, w których brak jest wzajemnych świadczeń, choć ustawodawca konsekwentnie kwalifikuje je normatywnie do opłat publicznych. Przykładem tych opłat są wszystkie opłaty regulowane ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, tj. opłata targowa, miejscowa, uzdrowskowa, reklamowa i od posiadania psów.

5.3. Świadczenie jako cecha rodzajowa opłaty publicznej

Podział opłat publicznych przeprowadzony został w oparciu o najbardziej znamiennej cechę opłat, którymi są wzajemne świadczenia. O ile świadczenie podmiotu zobowiązanego jest tak, jak w pozostałych daninach pieniężnych, o tyle świadczenie podmiotu publicznego przybiera różne formy, stąd też rodzajom tych świadczeń należy poświęcić odrębny fragment opracowania. Wyprzedzając dalsze rozważania i uwzględniając wcześniej przyjęty podział opłat publicznych, należy założyć istnienie dwóch rodzajów świadczeń, z których pierwszy rodzaj jest świadczeniem bezpośrednim na rzecz podmiotu wnoszącego opłatę, drugi zaś przybiera formę świadczenia pośredniego, nieukierunkowanego na rzecz podmiotu zobowiązanego do świadczenia opłaty. Podział ze względu na istnienie świadczenia podmiotu publicznego, który w obowiązującym porządku prawnym świadczy bezpośrednio, ma miejsce w grupie pierwszej i drugiej, zaś gdy świadczy pośrednio – w grupie trzeciej i czwartej.

Opłaty administracyjne. Świadczenie przybiera postać odpowiedniego zachowania się podmiotu publicznego, który wykorzystując instrumenty władcze, dokonuje czynności odnoszących skutek w sytuacji prawnej osoby wnoszącej opłatę. Klasycznym przykładem tej relacji są opłaty pobierane za czynności urzędowe organów administracji publicznej, np. w przypadku opłaty skarbowej, która pobierana jest przede wszystkim za czynności urzędowe w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej. Świadczeniem podmiotu publicznego jest określone i oczekiwane przez podmiot zobowiązany do poniesienia opłaty zachowanie się organu władzy, który, pobierając opłatę, refunduje za jej pomocą koszt dokonania czynności urzędowej: „Z charakteru prawnego opłaty skarbowej od zaświadczenia wynika, że jest to danina publicznoprawna, charakteryzująca się cechami

²⁴⁷ Z uzasadnienia do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. akt P 6/02, OTK-A 2002/7/91.

podobnymi do podatków i ceł. Z tym jednak, że w przeciwieństwie do podatków i ceł, jest świadczeniem odpłatnym, co oznacza, że jest związana z wzajemnym obliczalnym i konkretnym świadczeniem ze strony państwa, czyli z ekwiwalentem. Wartość opłaty skarbowej nie jest związana z wartością towaru, a stanowi koszt czynności dokonanej przez organ²⁴⁸. Innym przykładem opłaty administracyjnej jest opłata za zezwolenie na sprzedaż napojów alkoholowych, która, jak sama nazwa wskazuje, pobierana jest w związku z wydaniem (a następnie korzystaniem) zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych przez przedsiębiorców²⁴⁹. Świadczeniem podmiotu publicznego jest więc dokonanie czynności urzędowej, jaką jest wydanie zezwolenia, a następnie znoszenie tego stanu. Zasadność poniesienia opłaty uzależniono więc od wydania zezwolenia lub jego trwania: „Opłata za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych już w chwili uiszczenia była nienależna, gdyż wpłacał ją podmiot (zakład pracy chronionej), który będąc zwolniony z mocy ustawy nie był zobowiązany do jej uiszczenia. Z tych względów organ, odmawiając zwrotu nie może powoływać się na brak odpowiedniej regulacji prawnej, gdyż już w chwili przyjmowania opłat, jako nienależne, podlegały one zwrotowi”²⁵⁰.

W przypadku opłat administracyjnych świadczenie podmiotu publicznego nie jest od niego zależne ani co do wysokości, ani co do samego faktu dokonania czynności, gdyż wysokość (albo zasady jej ustalania), jak również obowiązek dokonania czynności urzędowej po spełnieniu warunków wynikają z woli ustawodawcy. Opłaty administracyjne są więc „niekorzystne” dla budżetu podmiotu publicznego, gdyż jako świadczenia wzajemne i obowiązkowe dla obu stron, przy zaspokojeniu oczekiwania podmiotu zobowiązanego do poniesienia opłaty, nie dają (a raczej mogą nie dać) podmiotowi publicznemu pokrycia wydatków poniesionych dla dokonania tej zindywidualizowanej co do odbiorcy czynności. W tym znaczeniu są więc przeciwstawne podatkom, które wymierzone i pobierane są bez względu na istnienie oraz kierunek świadczenia podmiotu publicznego.

Opłaty za usługi z zakresu użyteczności publicznej. W przypadku tych opłat (ograniczając rozważania jedynie do opłat samorządowych) ich poborowi towarzyszy świadczenie usług przez podmiot publiczny (lub za jego zgodą, przez inny podmiot) lub też udostępnianie urządzeń (majątku) kwalifikowanych jako publiczne. Z jednej strony występuje świadczenie podmiotu zobowiązanego (korzystającego z usług świadczonych przez podmiot publiczny lub majątku publicznego), z drugiej zaś strony dochodzi do świadczenia usług materialnych lub niematerialnych z zakresu przede wszystkim

²⁴⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 27 stycznia 2010 r., sygn. akt III SA/Po 608/09, SIP LEX nr 554214.

²⁴⁹ Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, t.j. Dz. U. 2018 r. poz. 2137 ze zm.

²⁵⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 września 2005 r., sygn. akt II GSK 167/05, SIP LEX nr 191892.

użyteczności publicznej, czyli podejmowanych w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb, w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych²⁵¹. Relacje zachodzące pomiędzy podmiotami tego stosunku prawnego upodabniają te opłaty do cen, świadczenia podmiotu zobowiązanego mają bowiem pokrywać w całości lub do pewnego stopnia koszty ponoszone w związku z realizacją tych zadań²⁵². Podstawą prawną wyboru formy realizacji tych zadań, jak również zasad wymierzania i wysokości cen i opłat za te usługi jest przede wszystkim art. 4 u.g.k. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego postanawiają o:

- 1) wyborze sposobu prowadzenia i form gospodarki komunalnej;
- 2) wysokości cen i opłat albo o sposobie ustalania cen i opłat za usługi komunalne o charakterze użyteczności publicznej oraz za korzystanie z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej jednostek samorządu terytorialnego.

Jednocześnie przepisy ustawy upoważniają organ stanowiący do powierzenia tych uprawnień organom wykonawczym jednostki samorządu terytorialnego. Jak podkreśla się w orzecznictwie, uchwały wydawane przez radę gminy w sprawie ustalanie cen i opłat za usługi komunalne nie posiadają statusu aktów prawa miejscowego. Problem ten wielokrotnie podnoszony był w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego²⁵³, jak i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych²⁵⁴. Jednakże część orzeczeń prezentuje stanowisko odmienne, uznając, że uchwały przewidziane w analizowanym przepisie stanowią akty prawa miejscowego: „Przepis art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1996 r. o gospodarce komunalnej określa generalnie uprawnienie rady gminy do ustalenia wysokości cen i opłat albo o sposobie ustalania cen i opłat za usługi komunalne o charakterze użyteczności publicznej oraz za korzystanie z gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej. Cmentarze należą do tej kategorii obiektów. Uchwała w tym przedmiocie wprowadzająca omawiane opłaty jest aktem prawa miejscowego. Jej adresatem są osoby korzystające z cmentarzy komunalnych, zobowiązane do ponoszenia określonych opłat za pochowanie zwłok. Nie są to adresaci imiennie oznaczeni, lecz ujęci w sposób generalny. Tego rodzaju uchwała obejmuje przy tym sytuacje powtarzalne, a nie jednorazowe”²⁵⁵. Zdaniem autora należy podzielić stanowisko uznające uchwały

²⁵¹ Art. 1 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 827 ze zm.

²⁵² C. Banasiński, K. Jaroszyński, *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 86.

²⁵³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 listopada 2004 r., sygn. akt OSK 821/04, SIP LEX nr 164665; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 października 2005 r., II OSK 138/05, SIP LEX nr 201433; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 kwietnia 2006 r., sygn. akt II OSK 19/06, SIP LEX nr 209165.

²⁵⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 24 października 2017 r. sygn. akt III SA/Gl 825/17, SIP LEX nr 2395705.

²⁵⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 1 lutego 2018 r., sygn. akt II SA/Sz 1385/17, SIP LEX nr 2444189.

wydawane w trybie art. 4 u.g.k. za akty prawa miejscowego²⁵⁶. Zgodnie z art. 40 u.s.g. na podstawie upoważnień ustawowych gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących na obszarze gminy. Na podstawie niniejszej ustawy organy gminy mogą wydawać akty prawa miejscowego w zakresie wewnętrznego ustroju gminy oraz jednostek pomocniczych, organizacji urzędów i instytucji gminnych, zasad zarządu mieniem gminy, zasad i trybu korzystania z gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej. Aby można było mówić o istnieniu aktu prawa miejscowego, musi on się charakteryzować dwiema cechami (poza terytorialnym charakterem i upoważnieniem ustawowym): generalnością i abstrakcyjnością. Charakter generalny mają te normy, które określają adresata poprzez wskazanie cech, nie zaś poprzez wymienienie go z imienia (nazwy). Generalny charakter może też dotyczyć odniesienia do nazw instytucji, władz publicznych, a więc do nazw generalnych szczególnego rodzaju.

Abstrakcyjność normy wyraża się natomiast w tym, że nakazywane, zakazywane albo dozwolone postępowanie ma mieć miejsce w pewnych, z reguły powtarzalnych okolicznościach, nie zaś w jednej konkretnej sytuacji. Powszechne obowiązywanie oznacza prawną możliwość regulowania postępowania wszystkich kategorii adresatów prawa i obywateli, organów państwowych, osób prawnych i organizacji społecznych²⁵⁷. Wobec tych ustaleń należałoby jednak traktować uchwały wydawane w trybie art. 4 u.g.k. za wypełniające wszystkie elementy konieczne uznawania ich za akty prawa miejscowego.

Szerszego wyjaśnienia wymaga strona podmiotowa stosunku opłatowego, gdyż w przeciwieństwie do poprzednio omówionej grupy opłat w omawianej obecnie grupie świadczenie dokonywane może być bądź za pośrednictwem organów podmiotu publicznego, jego jednostek organizacyjnych lub też podmiotu prywatnego – jak w przypadku spółek komunalnych. Opłata ustalana co do wysokości przez organ gminy jest pobierana przez inny podmiot (nie zaliczony do sektora finansów publicznych) od odbiorców usług, w celu pokrycia kosztów świadczenia usług: „Uchwałę rady gminy o zatwierdzeniu taryfy cen i opłat należy uznać za akt z zakresu administracji publicznej jako wyraz władczego oddziaływania rady gminy na kształt rozliczeń za usługi ze sfery publicznej pomiędzy przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym a odbiorcami jako podmiotami zewnętrznymi wobec rady gminy, w żaden sposób nie podporządkowanymi jej funkcjonalnie. Zatwierdzając taryfę, rada gminy kształtuje bowiem relację prawną (w zakresie rozliczeń) istniejącą pomiędzy tymi podmiotami. Takie zaś oddziaływanie, mające władczy charakter z ustawowego umocowania wobec praw i obowiązków podmiotów zewnętrznych, wykluczający decyzyjną równorzędność tych podmiotów wobec

²⁵⁶ W doktrynie również widoczne jest takie stanowisko – zob.: J. Wilk, *Stanowienie prawa miejscowego*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2013, nr 6, s. 98.

²⁵⁷ B. Dolnicki, *Samorząd terytorialny*, Warszawa 2012, s. 291.

rady gminy w tym zakresie jako organu lokalnej władzy publicznej, nosi wszelkie cechy administracji publicznej. Nie wpływa przy tym na wskazany charakter uchwały o zatwierdzeniu omawianej taryfy cen i opłat to, że przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne może funkcjonować w formie prawnej zależnej od rady gminy”²⁵⁸. Innym przykładem może być podjęcie uchwały w sprawie pobierania opłat za korzystanie z cmentarzy komunalnych. Uchwalenie uchwały opartej na przepisie art. 4 u.g.k. skutkuje związaniem jej postanowieniami obu stron stosunku opłatowego, z jednej strony podmiotu korzystającego, z drugiej zaś strony podmiotu świadczącego, bez względu na rodzaj statusu prawnego tego podmiotu.

Warto też w tym miejscu zasygnalizować problem dotyczący użytych w przywołanym przepisie (art. 4 u.g.k.) pojęć ceny i opłaty. Ustawodawca ujmuje obie te instytucje obok siebie, nie wskazując w dalszej regulacji prawnej żadnych różnic pomiędzy nimi. Z uwagi na ogólny charakter komentowanego przepisu należy pamiętać, że będzie on miał zastosowanie jedynie wtedy, kiedy przepis szczególny (regulacji materialnoprawnej) nie ureguluje kwestii zasad kształtowania cen lub opłat w inny sposób. Wracając jednak do użytych sformułowań, należy odnieść się do tego problemu w sposób wykraczający poza regulacje finansowoprawne. Część doktryny, zwłaszcza reprezentująca dyscyplinę prawa administracyjno-gospodarczego, twierdzi, iż użyte w analizowanym przepisie ustawodawcę pojęcie opłaty należy traktować zamiennie z pojęciem ceny²⁵⁹. Zgodnie z tymi poglądami pojęcia cen i opłat użyte w ustawie muszą być powiązane z wynagrodzeniem za usługi i mieć charakter rynkowy. Jak twierdzą autorzy przywołanego komentarza, nie należy dopatrywać się w przywołanym przepisie cech opłat administracyjnych ani też innej formy danin publicznych. Również M. Szydło stwierdza, że „Należałoby przy tym przyjąć, że opłaty w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 2 u.g.k. nie są żadną z tych opłat, o których jest mowa we wspomnianych wyżej ustawach odrębnych. Opłaty na gruncie komentowanego art. 4 ust. 1 pkt 2 oznaczają bowiem dokładnie to samo, co ceny w rozumieniu tegoż przepisu”²⁶⁰. Znamienny jest w kontekście prowadzonych rozważań wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, w którym wskazano, że: „Przepis art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1996 r. o gospodarce komunalnej nie stanowi generalnego upoważnienia do wprowadzenia opłat o charakterze publicznoprawnym. Choć w przepisie tym mówi się o cenach i opłatach, to opłaty, o których mowa w tym przepisie, są tylko ustalonymi należnościami, stanowiącymi ekwiwalent za usługę ze strony gminy w postaci umożliwienia korzystania z jej obiektów i urządzeń, świadczoną w warunkach braku przymusu po stronie świadczeniobiorcy. Gdy pojawia się przymus,

²⁵⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 października 2007 r., sygn. akt IV SA/Wa 1117/06, SIP LEX nr 418149.

²⁵⁹ C. Banasiński, K. Jaroszyński, *op. cit.*, s. 92.

²⁶⁰ M. Szydło, *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 299.

to czyni opłatę już daniną publiczną narzuconą jednostronnie za usługę. Przy tej okazji lub gdy podmiot publiczny udostępnia dobro powszechne, jak ma to miejsce w przypadku opłat za gospodarcze korzystanie ze środowiska²⁶¹. Z poglądami tymi można zgodzić się tylko do pewnego stopnia. Niewątpliwie omawiany rodzaj opłat publicznych ma zawierać w sobie wymiar kosztów ponoszonych przez podmiot publiczny dla realizacji zadania z zakresu użyteczności publicznej. Jednakże bliższa analiza przepisu nie pozwala traktować obu kategorii (cen i opłat) jako synonimów, a do takiego wniosku musiałoby prowadzić bezkrytyczne przyjęcie prezentowanych stanowisk. Użyte pojęcie opłaty jest niewątpliwie zbliżone do ceny, lecz wydaje się pełnić inne funkcje zarówno prawne, jak i ekonomiczne. Zgodnie z zasadami techniki prawotwórczej do oznaczenia jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami²⁶². W orzecznictwie sądowym²⁶³ podkreśla się znaczenie tej zasady tworzenia prawa również dla jego wykładni. Zakładając bowiem model racjonalnego tworzenia prawa z uwzględnieniem zasad techniki prawodawczej, należy przyjąć, iż ustawodawca świadomie rozróżnia ceny i opłaty nadając im inne znaczenie prawne. Zgodnie z dyrektywą wykładni językowej tożsamości znaczeniowej jednakowo należy traktować zwroty o identycznym brzmieniu, występujące w obrębie tego samego aktu. Z drugiej strony przedmiotowa dyrektywa interpretacyjna stanowi zakaz interpretowania odmiennych zwrotów tak, aby znaczyły to samo²⁶⁴. Niewątpliwie użyte przez ustawodawcę pojęcia semantycznie znaczą coś zupełnie innego, pytanie, czy na gruncie prawnym można również przypisywać im określone co do cech charakterystycznych i rozłączne od siebie pojęcia prawne. Zadanie jest niezwykle trudne z powodów, o których była mowa wcześniej, a które dotyczą braku definicji opłaty publicznej, przy jednoczesnym zaliczaniu opłat do danin publicznych. Warto w tym miejscu odnieść się do zagadnienia zasadniczego, dotyczącego podobieństw i różnic pomiędzy opłatą i ceną²⁶⁵. W zestawieniach obu pojęć najczęściej zwraca się uwagę na to, że obie kategorie są zapłatą za świadczone jednostce dobra materialne i niematerialne lub za usługi. W tym ujęciu

²⁶¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 10 stycznia 2013 r., sygn. akt II SA/Łd 1050/12, SIP LEX nr 1270477.

²⁶² Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” z dnia 20 czerwca 2002 r., t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 283 ze zm.

²⁶³ Z uzasadnienia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 1050/14, SIP LEX nr 2064642: „ustawodawca rozróżnia znaczenie użytych w ustawie słów, skoro przy określeniu przychodów podatkowych posługuje się zarówno określeniem wartość rynkowa (np. w art. 12 ust. 1 pkt 9, art. 12 ust. 5, art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f.), jak i określeniem wartość nominalna (np. w art. 10 ust. 1 pkt 6 i ust. 2, art. 17 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.f.). Założyć więc należy, że zgodnie z zasadami techniki prawodawczej używał on różnych zwrotów na określenie różnych pojęć, a wobec ich niezdefiniowania na potrzeby ustawy podatkowej – używa tych zwrotów w ich podstawowym i powszechnie przyjętym znaczeniu”.

²⁶⁴ A. Jamroz (red.), *Wstęp do nauk prawnych*, Białystok 1998, s. 162.

²⁶⁵ Porównanie to dotyczy jedynie tego rodzaju opłat, które zostały zakwalifikowane do opłat za usługi, z pominięciem innych rodzajów wymienionych w niniejszym opracowaniu.

opłata jest ustalana w sposób jednostronny, natomiast cena jest efektem uzgodnienia obu stron stosunku prawnego. Jednocześnie w przypadku ceny charakterystyczne jest to, że potencjalny nabywca może powstrzymać się od korzystania ze świadczenia, natomiast w przypadku świadczeń, za które pobierana jest opłata, rezygnacja ta jest utrudniona lub niemożliwa²⁶⁶. Relacje ceny i opłaty wskazuje także J. Jaśkiewiczowa, kwalifikując opłaty ze względu na wysokość wzajemnych świadczeń do opłat w ścisłym znaczeniu, wtedy gdy stawki opłaty nie czynią realizowanego przedsięwzięcia rentownym, pozwalając na częściowe jedynie pokrycie kosztów realizacji tego zadania. W sytuacji gdy opłata pokrywa koszty realizacji zadania i pozwala na uzyskanie zysku w związku z realizacją zadania, wtedy opłata upodabnia się do ceny. Gdy wreszcie opłata publiczna przynosi dodatkowe ponad koszty i przeciętny zysk nadwyżkę finansową, stanowi ona połączenie ceny i podatku, stając się ceno-podatkiem²⁶⁷. J. Gliniecka, odnosząc się do opłat za usługi gospodarcze i zestawiając je z cenami, wskazuje, że cena wyraża pieniężną wartość towaru lub usługi, za które zapłatę tę się pobiera, opłata publiczna zaś jest płatnością nie zawsze wyrażającą w pełni wartość usługi, za którą się ją pobiera²⁶⁸. J.M. Salachna wskazuje, że „cena tym się różni od opłaty, że jej uiszczenie (ceny) wynika ze stosunku cywilnoprawnego, kupujący i sprzedający nie są prawne zobligowani do zawarcia transakcji, nie jest pobierana w związku z czynnościami podmiotów działających w danym stosunku jako organy władzy lub administracji publicznej. Ponadto wysokość odpłatności jest odzwierciedleniem wartości rynkowej świadczenia realizowanego w zamian za jej uiszczenie [...] przy czym w ustawowo przewidzianych przypadkach, może mieć miejsce urzędowe wyznaczenie maksymalnych wysokości cen”²⁶⁹.

Przeprowadzone podziały oddają istotę wątpliwości dotyczących kwalifikowania wszystkich świadczeń przyporządkowanych przez ustawodawcę do kategorii opłat publicznych. Wątpliwości te pogłębiane są przez orzecznictwo sądowe, w którym brak jest utrwalonych poglądów, a orzekający posługują się stwierdzeniami odbiegającymi do kategoriycznych. Przykładem takiego szeroko cytowanego orzeczenia jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 grudnia 2000 r., w tezie którego stwierdzono: „Żadna ustawa nie upoważnia gminy generalnie do nakładania na jej mieszkańców danin publicznych. W zakresie ustalania zasad i trybu korzystania z gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej nie mieści się wprowadzanie opłat za korzystanie z nich. Opłaty, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1996 r. o gospodarce komunalnej mogą być czymś więcej niż ustalonymi «urzędowo» należnościami,

²⁶⁶ L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty*, [w:] M. Weralski (red.), *op. cit.*, t. III, s. 474.

²⁶⁷ J. Jaśkiewiczowa, *op. cit.*, s. 14.

²⁶⁸ J. Gliniecka, *Opłaty za usługi...*, s. 261.

²⁶⁹ J.M. Salachna, *Granice samodzielności legislacyjnej jednostek samorządu terytorialnego. Studium prawnofinansowe na gruncie ustrojowym*, Gdańsk 2012, s. 236.

stanowiącymi jedynie ekwiwalent za «usługę» ze strony gminy w postaci umożliwienia korzystania z jej obiektów i urządzeń, świadczoną w warunkach braku jakiegokolwiek przymusu po stronie świadczeniobiorcy²⁷⁰. Odwołując się do konkretnych rozwiązań, można przywołać jednorazową opłatę za podłączenie do istniejącej gminnej sieci kanalizacyjnej, która nie ma charakteru świadczenia podatkowego, gdyż nie jest w świetle prawnym opłatą przymusową. Można mówić jedynie o sytuacji stwarzającej pewien „przymus życiowy”. Korzystanie z urządzeń komunalnych w postaci sieci kanalizacyjnej jest bowiem koniecznością w myśl art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. Nr 132, poz. 622 ze zm.). Ten ostatni przepis nakłada na właściciela nieruchomości utrzymanie czystości i porządku przez przyłączenie nieruchomości do istniejącej sieci kanalizacyjnej i to pod karą grzywny, stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 2 tej ustawy. W świetle tych przepisów nie można mówić o dobrowolności opłaty z tytułu podłączenia do istniejącej, gminnej kanalizacji sanitarnej. Opłaty te mają cechy narzuconej mieszkańcom daniny publicznej wprowadzonej przez gminę. Nie można zatem opłat tych traktować jedynie jako należności o charakterze cywilnoprawnym, uwzględniających koszty realizacji usługi.

W takim razie należy sobie odpowiedzieć na zasadnicze pytania, dotyczące cech omawianej w tym miejscu grupy opłat. Czy są to opłaty? Niewątpliwie tak, ustawodawca posługuje się tym pojęciem w wielu miejscach, w których reguluje zasady odpłatności za usługi komunalne: w przywołanej ustawie o gospodarce komunalnej (art. 4), w ustawie o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków²⁷¹, w której obok siebie występują ceny i opłaty za te usługi, w ustawie o publicznym transporcie zbiorowym²⁷².

Czy są to opłaty publiczne? Wobec braku definicji opłaty publicznej można bazować jedynie na podstawie ustaleń doktrynalnych, które zaliczają do kategorii opłat publicznych również te, które są pobierane za usługi komunalne. Ich publiczność niewątpliwie oparta jest na sposobie ustalania, w drodze aktu administracyjnego, przez organ administracji publicznej.

Czy są to daniny publiczne? Przywołując cechy danin publicznych, którymi są przymusowe nakładania w sposób władczy na podstawie ustawy, nabrać trzeba uzasadnionych wątpliwości, gdyż omawiany rodzaj opłat nie jest nakładany w drodze władczej, choć niewątpliwie stosunek łączący podmiot zobowiązany do świadczenia i beneficjenta tego świadczenia nie do końca oparty jest na równości podmiotów. Wniosek taki nasuwa się po analizie pozycji tych podmiotów. Twierdzenie, że osoba chcąca skorzystać ze

²⁷⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 stycznia 2000 r. sygn. akt II SA 2320/00, SIP LEX nr 49520.

²⁷¹ Ustawa z dnia 7 czerwca 2001 r., t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1152 ze zm.

²⁷² Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r., t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2196 ze zm.

świadczenia ma prawo wyboru, jest chybione. Charakter świadczeń oraz obszar, w którym są świadczone, objęte są monopolem naturalnym oznaczającym, iż tylko podmiot publiczny może i powinien realizować taki rodzaj zadań. Działając w ramach tego monopolu, podmiot korzystający nie ma możliwości rezygnacji z omawianych świadczeń. Co więcej, w niektórych sytuacjach istnieje konieczność skorzystania z tych usług, jak np. na podstawie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach²⁷³, która w art. 5 konstytuuje obowiązki właścicieli nieruchomości. Zgodnie z tym przepisem właściciel nieruchomości ma obowiązek przyłączenia nieruchomości do istniejącej sieci kanalizacyjnej lub, w przypadku gdy budowa sieci kanalizacyjnej jest technicznie lub ekonomicznie nieuzasadniona, wyposażenie nieruchomości w zbiornik bezodpływowy nieczystości ciekłych lub w przydomową oczyszczalnię ścieków bytowych, spełniające wymagania określone w przepisach odrębnych; przyłączenie nieruchomości do sieci kanalizacyjnej nie jest obowiązkowe, jeżeli nieruchomość jest wyposażona w przydomową oczyszczalnię ścieków spełniającą wymagania określone w przepisach odrębnych. Istnienie publicznego obowiązku przyłączenia nieruchomości do sieci kanalizacyjnej potwierdza również orzecznictwo sądowe: „Sposób sformułowania art. 5 ust. 7 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 tej ustawy prowadzi do wniosku, że przyłączenie nieruchomości do sieci kanalizacyjnej nie jest obowiązkowe wyłącznie w sytuacji, jeżeli nieruchomość jest wyposażona w przydomową oczyszczalnię ścieków, a wynikający z powyższych przepisów obowiązek przyłączenia nieruchomości do sieci kanalizacyjnej obciąża właścicieli nieruchomości, gdy taka sieć istnieje. Jednocześnie wydanie decyzji o nałożeniu obowiązku przyłączenia nieruchomości do sieci kanalizacyjnej wymaga uprzedniego ustalenia, czy przedmiotowa nieruchomość jest wyposażona w przydomową oczyszczalnię ścieków, czy została wybudowana sieć kanalizacyjna i przyłącze, tak aby określić, czy przyłączenie nieruchomości do sieci jest technicznie możliwe”²⁷⁴. W omawianym przypadku dochodzi więc do nałożenia na korzystającego z usługi obowiązku korzystania z usług konkretnego podmiotu, przy jednoczesnym zobowiązaniu do pokrywania opłat na rzecz tego podmiotu.

Opłaty za usługi komunalne, czy to wskazane w ustawie o gospodarce komunalnej, czy też w innych ustawach, noszą znamiona kwalifikujące je do opłat publicznoprawnych. Nie można niestety dać jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy są opłatami publicznymi kwalifikowanymi do tej grupy danin publicznych. Ich cechy w zależności od rodzaju poszczególnych tytułów opłat zbliżają je do cen lub do opłat, tak więc pomimo zaliczenia ich do jednej grupy rodzajowej należy rozpatrywać je odrębnie i w każdej z nich

²⁷³ Ustawa z dnia 13 września 1996 r., t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1454 ze zm.

²⁷⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 12 stycznia 2018 r., sygn. akt II SA/Kr 1265/17, SIP LEX nr 2441317.

odszukiwać cechy danin publicznych lub cen. Kategoria opłat za usługi komunalne i korzystanie z urządzeń komunalnych jest więc kategorią dychotomiczną, w której występują opłaty o cechach prawnych i ekonomicznych pozwalających traktować je jako ceny za usługi świadczone przez podmiot publiczny lub na jego zlecenie. W stosunkach tych, będących wyrazem dominium gminy, występuje relacja równorzędna pomiędzy stronami, z tym zastrzeżeniem, że jedną ze stron jest podmiot publiczny albo/i przedmiotem stosunku jest składnik majątku podmiotu publicznego.

W drugiej grupie są opłaty, które mogą być traktowane jako daniny publiczne, pomimo braku jednoznacznej klasyfikacji do grupy danin. Ze względu jednak na relacje występujące pomiędzy podmiotami stosunku opłatowego (oparte na regulacji administracyjnej) oraz istnienie przymusu poniesienia opłaty można uznawać je za opłaty o cechach daniny publicznej. Przymus ten jest zagwarantowany prawnie lub ekonomicznie poprzez brak wyboru innego sposobu zaspokojenia potrzeb.

Opłaty za korzystanie z dóbr ogólnodostępnych. W przypadku opłat za korzystanie z dóbr ogólnie dostępnych brak jest również świadczenia ze strony organu publicznego, występuje jednak zjawisko znoszenia stanu, w którym podmiot prywatny korzysta z dóbr powszechnie dostępnych, za których istnienie i stan odpowiada podmiot publiczny. Brak świadczenia ze strony podmiotu publicznego jest jedynie pozorny. Zgodnie z art. 5 Konstytucji RP Rzeczpospolita Polska zapewnia ochronę środowiska, kierując się zasadą zrównoważonego rozwoju. Przepisy konstytuują zasadę odpowiedzialności organów publicznych za środowisko naturalne, przy jednoczesnym umożliwieniu nieograniczonemu kręgowi podmiotów korzystanie ze środowiska naturalnego. Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 kwietnia 2018 r.: „Jedną z podstawowych dyrektyw, jaką należy kierować się w każdym przypadku korzystania ze środowiska, jest wynikająca z art. 5 Konstytucji RP zasada zrównoważonego rozwoju zmuszająca do uwzględniania integracji działań politycznych, gospodarczych i społecznych z zachowaniem równowagi przyrodniczej oraz trwałości podstawowych procesów przyrodniczych. W odniesieniu do ochrony drzew i krzewów rosnących poza lasami instrumentem, który ma służyć realizacji tych zapisów, jest wynikająca z postanowień art. 84 ust. 1 o.p. konieczność poniesienia opłat za korzystanie ze środowiska w przypadku usuwania na podstawie zezwolenia drzew i krzewów, których obowiązek uiszczenia może zostać odroczone, gdy w zezwoleniu przewidziano przesadzenie drzew i krzewów w inne miejsce lub zastąpienie innymi drzewami lub krzewami”²⁷⁵. Również w przepisach ustawy Prawo ochrony środowiska wskazuje się, że powszechne korzystanie ze środowiska przysługuje z mocy ustawy każdemu i obejmuje korzystanie ze środowiska, bez użycia instalacji, w celu zaspokojenia potrzeb osobistych

²⁷⁵ II SA/Gd 87/18, SIP LEX nr 2478191.

oraz gospodarstwa domowego, w tym wypoczynku oraz uprawiania sportu (art. 4). Jednocześnie przepisy ustawy nakładają na organy administracji publicznej obowiązki w zakresie realizacji polityki ochrony środowiska będącej zespołem działań mających na celu stworzenie warunków niezbędnych do realizacji ochrony środowiska, zgodnie z zasadą zrównoważonego rozwoju (art. 13).

Równie znaczące są przepisy ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody²⁷⁶, która w art. 4 zobowiązuje organy administracji publicznej, osoby prawne i inne jednostki organizacyjne oraz osoby fizyczne do dbałości o przyrodę, będącą dziedzictwem i bogactwem narodowym. Organy administracji publicznej są obowiązane do zapewnienia warunków prawnych, organizacyjnych i finansowych dla ochrony przyrody. Z przedstawienia przepisów (niepełnego) wynika z jednej strony spersonalizowana odpowiedzialność podmiotów publicznych za zachowanie dobra powszechnego, jaką jest szeroko rozumiane środowisko naturalne, z drugiej zaś strony obowiązek dopuszczenia i prawo dostępu do środowiska naturalnego. Z tym że tam, gdzie dochodzi do korzystania z tego środowiska ze strony przedsiębiorców (bądź podmioty działające w takim charakterze), zakłada się degradację tego środowiska, wymagającą finansowej ingerencji podmiotu publicznego. Można więc przyjąć, że opłaty za korzystanie ze środowiska są rekompensatą kosztów ponoszonych przez podmioty publiczne w ramach realizowanych przez nie zadań własnych w zakresie ochrony środowiska, przeznaczanych na usuwanie szkód wyrządzonych w środowisku naturalnym²⁷⁷.

Opłaty nieodpłatne. W przypadku opłat nieodpłatnych występuje jedynie pobranie świadczenia pieniężnego na rzecz podmiotu publicznego w związku z zaistnieniem stanu przewidzianego przez ustawę. Podmiot publiczny nie jest zobowiązany do jakiegokolwiek bezpośredniego świadczenia materialnego czy też niematerialnego, co stawia ten rodzaj opłat w jednym rzędzie z podatkami. Pomimo ewidentnego braku świadczenia wzajemnego świadczenia będące w rzeczywistości podatkami ustawodawca bezkrytycznie nazywa opłatami. Przykładami tych opłat są opłata targowa czy opłata miejscowa. Są to daniny w pełni odpowiadające wzorcowi stawianemu podatkowi, z jedną istotną różnicą, którą jest ich fakultatywność. Prawdopodobnie tym, jak również względami historycznymi należy tłumaczyć utrzymywanie tych danin w formie opłat samorządowych. Wykładnia historyczna przepisów dotyczących obecnej opłaty od posiadania psów jest tego najlepszym przykładem. Przed 2008 r. obowiązywał podatek od posiadania psów, który jak wszystkie podatki w systemie prawa był obligatoryjnym dochodem gmin. Jednakże wobec znikomych dochodów z tego źródła ustawodawca zdecydował się

²⁷⁶ T.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1614 ze zm.

²⁷⁷ G. Liszewski (red.), *op. cit.*, s. 261.

na zmianę ówczesnego obligatoryjnego we wszystkich gminach podatku na fakultatywną opłatę, choć nie zmieniły się ani zakres podmiotowy, ani przedmiotowy obu danin.

Konkludując, stwierdzenie, z jakim rodzajem opłaty ma się do czynienia, wymaga przeprowadzenia analizy przedmiotu opłaty oraz ekonomicznej treści opłaty. Dopiero bowiem po zbadaniu, jaki przedmiot podlega obciążeniu oraz jakie świadczenia przez strony stosunku prawnego są realizowane, można stwierdzić, czy jest opłata, jaki jej rodzaj, czy też jest to innego rodzaju świadczenie publicznoprawne²⁷⁸.

5.4. Inne klasyfikacje opłat

Wobec wskazanych cech charakterystycznych możliwe jest dokonanie podziału opłat ze względu na kryteria odnoszące się do cech prawnych, ekonomicznych, a nawet socjologicznych. Dokonany na wstępie rozdziału podział opłat na cztery grupy jest dla prowadzenia dalszych rozważań podziałem elementarnym, gdyż odnosi się do podstawowych cech opłat. Traktuję go więc jako punkt wyjścia i podstawową kwalifikację nazewniczą opłat publicznych (w dalszej części rozważań będzie wyznaczał konstrukcję wewnętrzną tego rozdziału). Jednakże ze względu na łączenie w tym podziale (na cztery grupy) kilku kryteriów nie tylko związanych z rodzajem świadczeń należy dokonać klasyfikacji opłat ze względu na inne kryteria.

Uwzględniając więc rodzaj świadczeń, do których zobowiązany jest podmiot publiczny (pomijam tu podmiot zobowiązany, gdyż co do zasady jest on zawsze zobowiązany do świadczeń pieniężnych), należy wskazać na opłaty, w których dochodzi do świadczenia podmiotu publicznego w ramach jego kompetencji administracyjnych, polegających na tak zwanych czynnościach urzędowych. Wewnętrzny podział tych opłat wykonywany jest przede wszystkim ze względu na rodzaj podmiotu dokonującego czynności, a więc mogą to być opłaty państwowe, samorządowe lub innych podmiotów, którym powierzono administrowanie, np. osoby prawne albo agencje wykonawcze. Kolejnym wewnętrznym podziałem może być podział ze względu na rodzaj czynności, którymi mogą być czynności administracyjne (wynikający stąd podział na opłaty administracyjne) lub czynności sądowe (wynikający stąd podział na opłaty sądowe)²⁷⁹. Ze względu na ekwiwalentność świadczeń można wskazać podział na świadczenia w pełni ekwiwalentne, świadczenie podmiotu zobowiązanego do poniesienia opłaty wykraczające poza ekwiwalent świadczenia podmiotu publicznego, świadczenia, w których opłata nie stanowi pełnego ekwiwalentu świadczenia podmiotu publicznego oraz świadczenia nieekwiwalentne, w których brak jest wzajemnego świadczenia ze strony podmiotu publicznego.

²⁷⁸ J. Jaśkiewiczowa, *op. cit.*, s. 8.

²⁷⁹ Zob.: L. Adam, *op. cit.*, s. 91.

Drugim kryterium podziału może być zakres podmiotowy opłat publicznych. Ze względu na docelowy zasób publiczny, do którego trafiają opłaty, należy wskazać opłaty państwowe i samorządowe²⁸⁰. Konsekwencją takiego podziału jest ocena, czy wraz ze wskazaniem ustawą ustanawiającą opłatę beneficjenta tego dochodu podążają instrumenty charakterystyczne dla władztwa dochodowego. Analizując szczegóły zasilania publicznych zasobów finansowych przez opłaty, dojść można do jeszcze bardziej szczegółowych wniosków, gdyż nie wszystkie opłaty trafiają do budżetów państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Jednakże dla jasności dalszych rozważań posługiwać się będą podziałem zaproponowanym na wstępie. Posiłkując się kryterium podmiotowym, należy również wskazać podział ze względu na rodzaje podmiotów uczestniczących w stosunku opłatowym. W przypadku beneficjenta opłaty można rozróżnić sytuacje, w których będzie nim organ administracji publicznej (lub jego *statio communi*) lub też w niektórych sytuacjach podmiot utworzony przez beneficjenta opłaty, lecz niezaliczony do sektora finansów publicznych (spółki komunalne). Z drugiej strony stosunku opłatowego można wskazać opłaty uniwersalne obciążające każdego, kto wypełni stan przewidziany przepisami ustawy, opłaty obciążające jedynie osoby fizyczne czy wreszcie opłaty obciążające jedynie podmioty gospodarcze.

Kolejnym kryterium jest sposób wykorzystania opłat. Na podstawie tego kryterium można klasyfikować opłaty na ogólne i celowe. Opłaty ogólne są normalnym dochodem właściwego budżetu, o przeznaczeniu którego decyduje organ stanowiący na etapie projektowania budżetowego. Drugi rodzaj opłat to opłaty, których poborowi towarzyszy dedykowane ustawowo przeznaczenie. To celowe wykorzystanie może się odbywać w ramach budżetu albo w ramach innego publicznego zasobu, niezwiązanego z budżetem np. jednostki samorządu terytorialnego. W pierwszym przypadku można wskazać opłatę za zezwolenia na sprzedaż alkoholu, która w ramach budżetu samorządowego przeznaczana jest na określony ustawowo cel. W drugim przypadku można wskazać opłaty przejmowane przez fundusze celowe, np. Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska.

Następnym z podziałów opłat publicznych jest podział ze względu na funkcje, które pełnią²⁸¹. I tak można tu wskazać opłaty o typowo fiskalnym charakterze, których głównym zadaniem jest zasilanie właściwego budżetu. Funkcja opłat publicznych, tak jak wszystkich danin publicznych, jest przede wszystkim fiskalna, nie można jednak pomijać innych funkcji opłat, poprzez które ustawodawca lub beneficjent opłaty publicznej wpływa na stosunki społeczno-gospodarcze. Tak więc drugim rodzajem opłat ze względu na funkcje, które pełnią, są opłaty niespełniające funkcji fiskalnej lub takie, w których

²⁸⁰ J. Gliniecka, *Oplaty publiczne...*, s. 44.

²⁸¹ Pojęcie funkcji w odniesieniu do opłat publicznych szeroko opisuje J. Gliniecka, *Oplaty publiczne...*, s. 72, zrównując znaczenie funkcji z zadaniami, które stawia przed nimi ustawodawca.

łączona jest funkcja fiskalna i niefiskalna. Wśród grupy opłat „niefiskalnych” należy wskazać opłaty o charakterze prohibicyjnym, których głównym zadaniem jest zniechęcanie podmiotów zobowiązanych do określonych zachowań lub przeciwdziałanie częstemu ich powtarzaniu²⁸². Przykładem takich opłat mogą być opłaty związane z wycięciem drzew i krzewów czy też opłaty za zajęcie pasa drogowego. Są to więc przykłady opłat, których celem (nie jedynym) jest ochrona dóbr, którymi są zadrzewienia i zakrzewienia czy też drogi publiczne. Funkcją zaś opłaty (oprócz funkcji fiskalnej) jest doprowadzanie do stanu powstrzymywania się przed nadmiernym korzystaniem z tych dóbr (nie chodzi oczywiście o korzystanie z dróg, lecz o zajmowanie pasa drogi publicznej).

Ostatnią grupą opłat są opłaty o charakterze reglamentacyjnym i rekompensującym, których głównym zadaniem (oprócz funkcji fiskalnej) jest oddziaływanie przez podmiot publiczny na zachowanie podmiotów uprawnionych i zniechęcanie podmiotów nieuprawnionych. Przykładem tych opłat mogą być opłaty pobierane za zezwolenia na sprzedaż alkoholu lub podwyższone opłaty za zajęcie pasa drogowego. Celem tych opłat jest dostarczanie środków finansowych na realizację szczególnie istotnych zadań publicznych bądź nadzwyczajnych wydatków spowodowanych działaniem podmiotów zobowiązanych. Przy okazji opłaty te realizują funkcję interwencyjną w znaczeniu pozytywnym lub negatywnym.

5.5. Materialnoprawne instrumenty kształtowania opłat publicznych

W dalszych rozważaniach zachowana zostanie kolejność omawiania grup opłat, przyjęta we wcześniejszej części pracy. W przypadku opłat zakwalifikowanych do grupy opłat administracyjnych na pierwszy plan wysuwa się uwaga dotycząca ich obligatoryjności. We wszystkich przypadkach opłat zakwalifikowanych do tej grupy znamionną cechą jest ich obligatoryjność, rozumiana jako brak wpływu organu stanowiącego na fakt ich wprowadzania i funkcjonowania. We wszystkich przypadkach ustawodawca poprzez zastosowanie trybu imperatywnego („pobiera się”, „ustala się”) w przepisach regulujących opłaty administracyjne determinuje ich istnienie. Niezmiennie więc po wprowadzeniu w drodze ustawowej opłaty obowiązuje ona w swym kształcie wynikającym z ustawy, zaś obowiązkiem jednostki samorządu terytorialnego jest jej realizacja, chyba że ustawodawca zezwala na stosowanie przez organ jednostki samorządu terytorialnego (w zakresie wynikającym z przepisów materialnoprawnych lub proceduralnych) instrumentów wpływających na wysokość tych opłat lub ich pobór, powodujących zmniejszenie wysokości tego dochodu lub nawet brak jego realizacji.

²⁸² L. Adam, M. Mazurkiewicz, *op. cit.*, s. 470-471.

W podobny sposób należy ocenić możliwości dotyczące kształtowania elementów konstrukcji tej grupy opłat publicznych. Ustawodawca nie pozostawia organom stanowiącym wiele miejsca na kształtowanie konstrukcji tych opłat, wypełniając ten obszar regulacjami ustawowymi. Uprawnienia przysługujące organom jednostek samorządu terytorialnego ograniczają się najczęściej do ustalania stawek opłat lub zagadnień natury technicznej, związanych z poborem opłat.

W przepisach regulujących opłatę skarbową ustawodawca używa trybu imperatywnego w odniesieniu do jej obowiązywania, zaś w treści samej ustawy brak jest przepisów, które uzasadniałyby w jakikolwiek sposób fakultatywność tej opłaty. Brak jest również uprawnienia organu stanowiącego gminy do jej wprowadzenia bądź rezygnacji z wprowadzenia tej opłaty. Konsekwentnie ustawodawca nie wyposaża organów gminy w jakiegokolwiek kompetencje do kształtowania elementów konstrukcji tej opłaty w drodze aktów prawa powszechnie obowiązującego. Jedyne przepisy dotyczące uprawnień organów stanowiących dotyczą możliwości zarządzenia poboru opłaty skarbowej w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso. Uprawnienie to może być zrealizowane w formie uchwały organu stanowiącego, będącej aktem prawa miejscowego²⁸³.

Podobne jak wyżej uwagi można poczynić w stosunku do opłat wynikających z ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Brak jest w przepisach tej ustawy kompetencji organu stanowiącego j.s.t. do jakichkolwiek działań uzasadniających kreowanie tego dochodu²⁸⁴. Również praktyka stosowania prawa pozwala formułować wnioszek o obligatoryjności tych opłat – jak wskazano w orzeczeniu Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie z dnia 9 stycznia 1998 r.: „Obowiązek wnoszenia opłaty, o której mowa w art. 2 ust. 1 ustawy z 1 sierpnia 1997 r. o zmianie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. Nr 113, poz. 732), ma konstrukcję obowiązku wynikającego bezpośrednio z mocy ustawy, bez konieczności wydania ustalającej go decyzji administracyjnej”²⁸⁵. Zarówno istnienie samej opłaty, jak i jej wysokość są niezależne od woli organu stanowiącego gminy, gdyż obowiązek jej uiszczenia powstaje z mocy samego prawa, a wobec osoby zobowiązanej przewidziano procedurę samoobliczenia tej opłaty. Jedyne więc kompetencje organów gminy sprowadzać się będą do sfery proceduralnej, w zakresie dotyczącym realizacji tej

²⁸³ A więc niedopuszczalne jest ustanowienie inkasentów, np. w statutach jednostek pomocniczych, choć niewątpliwie sołtysi mogą być ustanowieni inkasentami, lecz w trybie, o którym mowa powyżej – zob.: uzasadnienie do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 28 kwietnia 2016 r., sygn. akt II SA/Go 234/16, SIP LEX nr 2039609, zob.: Z. Ofiarski, *Ustawy o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 154.

²⁸⁴ Zob.: R.A. Strachowska, *Ustawa o drogach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 243.

²⁸⁵ KolOdw. 1820/97/H, SIP LEX nr 1725568.

opłaty w prawidłowej wysokości²⁸⁶. W podobny sposób ustawodawca ujął obowiązek wymierzania (poboru) innych opłat. W ustawie Ordynacja podatkowa w przepisie art. 14j § 2 używa się sformułowania: opłata za wniosek za wydanie interpretacji indywidualnej stanowi dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Jak podkreśla się w literaturze, skuteczne złożenie wniosku o interpretację indywidualną musi zostać poprzedzone wniesieniem opłaty w wymaganym terminie i prawidłowej wysokości²⁸⁷. Odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących opłaty za interpretacje indywidualne wydawane przez państwowe organy podatkowe, do interpretacji wydawanych przez samorządowe organy podatkowe powoduje formułowanie jedynego możliwego wniosku w zakresie instrumentów kształtowania tej opłaty – rada gminy nie posiada żadnych kompetencji kształtowania konstrukcji tej opłaty. Jest ona w całości swych elementów konstrukcyjnych, uregulowana w przepisach Ordynacji podatkowej²⁸⁸.

Również w przypadku opłat pobieranych w postępowaniu egzekucyjnym w administracji ustawodawca podkreśla konieczność ich poboru, zgodnie bowiem z art. 64 § 1 u.p.e.a. organ egzekucyjny (do takich zalicza się również organy wykonawcze j.s.t.), z zastrzeżeniem § 2, w egzekucji należności pieniężnych pobiera za dokonane czynności egzekucyjne opłaty (...). Potwierdzeniem wniosku o obligatoryjności tych opłat, a także funkcji jakie pełnią niech będzie zacytowane poniżej orzeczenie: „Z zaleceń Trybunału Konstytucyjnego wynika konieczność uwzględnienia funkcji fiskalnej kosztów egzekucyjnych. Koszty egzekucyjne mają bowiem zapewnić funkcjonowanie aparatu egzekucyjnego. Funkcja fiskalna powinna polegać na uzyskaniu (przynajmniej częściowego) zwrotu kosztów funkcjonowania tego aparatu. A zatem muszą się różnić od rzeczywistych, poniesionych przez organ egzekucyjny, kosztów”²⁸⁹.

Podobnie jak w przypadku opłaty za interpretacje podatkowe brak w przepisach ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, kompetencji dla organu stanowiącego do wpływania na kształt normatywny tych opłat. Zarówno obowiązek ich pobierania z jednej strony (dla organu egzekucyjnego), jak również ich ponoszenia (dla podmiotu wobec którego prowadzi się egzekucję) wynika wprost z ustawy, tak jak wysokość, przedmiot podlegający obciążeniu i moment powstania zobowiązania.

Wskazującą na obligatoryjność opłaty regulację znaleźć można w przypadku opłat za zajęcie pasa drogowego²⁹⁰. I tu również w odpowiedzi na pytanie dotyczące

²⁸⁶ Zob.: M. Król, *Opłaty za sprzedaż alkoholi*, „Wspólnota” 2012, nr 43/44, s. 52.

²⁸⁷ K. Teszner, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017 r., s. 234.

²⁸⁸ H. Dzwonkowski nie zalicza tej opłaty do grupy opłat administracyjnych, z czym osobiście się nie zgadzam – zob.: H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 7, Warszawa 2018, s. 170.

²⁸⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 20 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 1299/17, SIP LEX nr 2472128.

²⁹⁰ Konsekwentnie zaliczał będą tę opłatę do grupy opłat administracyjnych, przede wszystkim ze względu na fakt, iż drogi publiczne nie stanowią własności jednostek samorządu terytorialnego, a ponadto

konieczności obowiązywania opłaty za zajęcie pasa drogowego z pomocą przychodzi orzecznictwo wskazujące na obligatoryjność tej opłaty: „Sformułowanie art. 40 ust. 3 u.d.p. «za zajęcie pasa drogowego pobiera się opłatę» wskazuje, że to zajęcie związane jest z obowiązkiem odpłatności, czyli z wymiernym wydatkiem finansowym, którego wysokość, stosownie do art. 40 ust. 11 u.d.p., ustala w drodze decyzji właściwy zarządca drogi przy udzielaniu zezwolenia na zajęcie pasa drogowego. Zatem jej pobieranie jest obligatoryjne²⁹¹. Jak widać, i tu w sposób imperatywny wskazano na obowiązywanie opłaty, bez względu na wolę zarządcy drogi. Użyte w art. 40 ust. 3 u.d.p. sformułowanie „ustala się” oznacza, że organ ma obowiązek ustalenia opłaty w przypadku stwierdzenia zajęcia pasa drogowego, a ustalenie tej opłaty następuje zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 40 ust. 11 u.d.p., czyli wraz udzielaniem zezwolenia na zajęcie pasa drogowego²⁹². Zarówno więc istnienie samej opłaty za zajęcie pasa drogowego, jak i następujące po nim wymierzenie kary za zajęcie pasa drogowego (w przypadku nieuiszczenia opłaty) mają charakter obligatoryjny i następują po sobie we wskazanej powyżej kolejności i spełnieniu ustawowych warunków²⁹³.

Inaczej kształtuje się jednak problem możliwości wpływania na wysokość opłaty. Kompetencja ta (zgodnie z konstytucyjną zasadą wyłączności ustawowej nakładania i kształtowania ciężarów publicznoprawnych) została przyznana na podstawie art. 40 ust. 8 u.d.p. radzie gminy, w stosunku do dróg gminnych (a więc takich, których zarządcą jest gmina), sprowadzając się do możliwości ustalania w granicach ustawowych stawek opłaty. Należy przyjąć, iż jest to jedyny instrument z zakresu kształtowania konstrukcji opłaty, co znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym: „Przepis art. 40 ust. 8 i 9 u.d.p. wskazuje na obligatoryjny charakter opłat za zajęcie pasa drogowego i nie daje możliwości stosowania zwolnień²⁹⁴. Zgodnie z przywołanym przepisem organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego (rada gminy w przypadku dróg gminnych) ustala dla dróg, których zarządcą jest jednostka samorządu terytorialnego, wysokość stawek opłaty za zajęcie 1 m² pasa drogowego, z tym że stawki opłaty, o których mowa w ust. 4 i 6, nie mogą przekroczyć 10 zł za jeden dzień zajmowania pasa drogowego, a stawka opłaty, o której mowa w ust. 5, nie może przekroczyć 200 zł. W zakresie

obowiązek uiszczenia zapłaty poprzedzony jest koniecznością przeprowadzenia postępowania administracyjnego i wydania decyzji w przedmiocie opłaty za zajęcie pasa drogowego.

²⁹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 22 lutego 2012 r., sygn. akt II Sa/Go 56/12, SIP LEX nr 1116374.

²⁹² Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 12 lipca 2017 r., sygn. akt II SA/Bd 460/17, SIP LEX nr 2353370.

²⁹³ W. Kręcis, *Kary i opłaty za zajęcie pasa drogowego, na cele niezwiązane z użytkowaniem dróg w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 2, s. 24.

²⁹⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 17 października 2012 r., sygn. akt III SA/Kr 1323/11, SIP LEX nr 1234592.

kompetencji organu stanowiącego mieszczą się jedynie te instrumenty kształtowania konstrukcji opłaty, które dotyczą stawek opłaty, co więcej, chodzi tu jedynie o jej wysokość (w granicach ustawowych), z wyłączeniem innych regulacji dotyczących sposobu wymierzania opłaty. Wniosek taki wynika z dominującej linii orzeczniczej sądów administracyjnych: „Z przepisu art. 40 ust. 8 u.d.p. wynika wyraźne upoważnienie ustawowe dla rady gminy do określenia jedynie wysokości stawek opłaty za zajęcie pasa drogowego. Jeżeli w akcie organ dokonał wskazania sposobu obliczania opłaty, to stanowiło to przekroczenie udzielonego przez ustawodawcę uprawnienia, a nadto było powtórzeniem przepisu u.d.p.”²⁹⁵ Przy ustalaniu stawek opłaty rada gminy jest zobowiązana uwzględnić parametry wskazane przez ustawodawcę, a dotyczące kategorii drogi, której pas drogowy zostaje zajęty, rodzaj elementu zajętego pasa drogowego, procentową wielkość zajmowanej szerokości jezdni, rodzaj zajęcia pasa drogowego, rodzaj urządzenia lub obiektu budowlanego umieszczonego w pasie drogowym. Przy ustalaniu stawek opłaty za zajęcie pasa drogowego rada gminy jest więc ograniczona z jednej strony maksymalną wysokością stawek, z drugiej zaś strony możliwością różnicowania stawek, która jest możliwa jedynie w oparciu o ustawowo wskazane kryteria ustalania wysokości²⁹⁶. Ograniczenia te są więc jednocześnie wyznaczeniem granic swobody dla organu stanowiącego, dla kształtowania swojej woli i realizacji funkcji opłaty. Kierując się więc podstawowymi funkcjami tej opłaty, do których zaliczam oprócz funkcji fiskalnej również funkcję prohibicyjną, rada gminy może realizować pożądaną nie tylko ze względu na potrzeby budżetowe cele, lecz również zniechęcać do zbyt częstego czy też pochopnego zajmowania dobra powszechnie chronionego, którym są drogi publiczne. Z drugiej jednak strony względy techniczne wymuszają umieszczanie w pasie drogowym większość urządzeń niezbędnych do świadczenia usług z zakresu użyteczności publicznej. W przypadku wysokości opłat powinno mieć to znaczenie przede wszystkim ze względu na koszty świadczenia tych usług. W ramach omawianej kompetencji możliwe jest, a w niektórych sytuacjach nawet konieczne (choć to ostatnie stwierdzenie nie znajduje oparcia w przepisach analizowanej ustawy) różnicowanie stawek opłaty za zajęcie pasa drogowego. Bardzo szeroki zakres kryteriów branych pod uwagę (lub mogących być brany pod uwagę) przez organ stanowiący pozwala na ogromną swobodę, lecz nie dowolność w kształtowaniu obciążeń wynikających z zajęcia pasa drogowego. Zwłaszcza w przypadku ostatniego z kryteriów, wskazanych w art. 40 ust. 9 pkt 5 ustawy istnieją duże możliwości kształtowania obciążeń z tytułu opłaty. Swoboda kształtowania stawek nie uzasadnia dowolności ich różnicowania w ramach tego samego kryterium różnicującego,

²⁹⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 3 marca 2015 r., sygn. akt III SA/Po 798/14, SIP LEX nr 1653447.

²⁹⁶ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 18 stycznia 2017 r., sygn. akt III SA/Lu 623/16, SIP LEX 2270149.

w przypadku identycznych rodzajów urządzeń czy obiektów budowlanych. Dla przykładu w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 19 stycznia 2017 r. wskazano: „[...] Różnicowanie stawek może się wyłącznie opierać na kryterium rodzaju urządzenia, które nie zawiera dodatkowych elementów preferujących, dyskryminujących czy naruszających zasadę równości uczestników obrotu gospodarczego. Za nieuprawnione zatem należy uznać przyjęcie zróżnicowanej wysokości stawek w odniesieniu do urządzeń tego samego rodzaju, a tym bardziej w zależności od podmiotu zarządzającego, czy właściciela urządzeń tego samego rodzaju”²⁹⁷. Możliwe jest więc różnicowanie stawek jedynie w ramach zakresu przedmiotowego treści przywołanego przepisu. Dopuszczalne będzie różnicowanie stawek w przypadku różnych rodzajowo urządzeń umieszczonych w pasie drogowym, np. inne stawki mogą zostać uchwalone dla obciążenia urządzeń dostarczających gaz, a inne dla urządzeń związanych z dostarczaniem wody²⁹⁸. W węższym zakresie ustawodawca postanowił o swobodzie decydowania w pozostałych kryteriach, którymi ma się kierować rada gminy w zakresie ustalania stawek opłaty. Rada gminy nie może w uchwale w sprawie stawek decydować o kategorii drogi, której stawki opłaty dotyczą. Podobnie wygląda sprawa różnicowania stawek ze względu na procentowe zajęcie pasa drogowego, niemniej jednak może ustalić odrębne stawki dla różnych zakresów zajęcia pasa drogowego mierzonego w procentach. Różnicowanie stawek powinno być więc instrumentem realizacji programów polityki zarządzania majątkiem publicznym²⁹⁹.

Nie inaczej jest w przypadku opłat uregulowanych w przepisach art. 33 ustawy o opiece nad dziećmi do lat 3, w którym wskazano jako dochód własny budżetu gminy opłatę za wpis do rejestru żłobków i klubów dziecięcych. Co do zasady przepisy ustawy wskazują na konieczność istnienia tej opłaty, pozostawiając jednak organowi stanowiącemu możliwość (choć ograniczoną) wpływu na ich wysokość. Zgodnie z przepisem art. 33 ustawy o opiece nad dziećmi do lat 3 wpis do rejestru żłobków i klubów dziecięcych podlega opłacie (w tym przejawia się jej obligatoryjność), jednakże w kolejnym przepisie ustawodawca upoważnia radę gminy do ustalenia jej wysokości w drodze aktu prawa miejscowego, który wymaga publikacji w wojewódzkim dzienniku urzędowym³⁰⁰. Wykładnia przywołanego przepisu nie pozwala doszukiwać się jakichkolwiek innych kompetencji ponad te, które dotyczą ustalania wysokości opłaty za wpis³⁰¹. Ograniczenia

²⁹⁷ II SA/Go 956/16, SIP LEX nr 2197183.

²⁹⁸ Zob.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 maja 2014 r., sygn. akt II GSK 685/13, SIP LEX nr 1579417.

²⁹⁹ W. Maciejko, P. Zaborniak, *Ustawa o drogach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 489.

³⁰⁰ Rozstrzygnięcie Nadzorcze Wojewody Dolnośląskiego z dnia 5 czerwca 2012 r., sygn. akt NKN1.4131.578.2012.RB, Dolno.2012/2095.

³⁰¹ Zob.: S. Gajewski, A. Jakubowski, *Ustawa o opiece nad dziećmi do lat 3. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 96.

dotyczące wysokości opłaty oraz braku kompetencji materialnoprawnych (co nie znaczy, że nie istnieją uprawnienia proceduralne, o czym w dalszej części pracy) do uchwalania ulg i zwolnień pozwalają jedynie kształtować wysokość tej opłaty w przedziale powyżej stawki 0%, aż do 1000 zł.

Jak widać z przeprowadzonej analizy normatywnej, wszystkie wymienione w tej grupie opłat gminnych pozycje charakteryzują się obligatoryjnością obowiązywania, z bardzo małą sferą swobody pozostawioną przez ustawodawcę zakresowi kształtowania ich konstrukcji. Jedynymi wyjątkami są uprawnienia dotyczące kształtowania stawek tych opłat. Takie rozwiązanie prawne nie pozwala traktować tego rodzaju opłat jako instrumentu prawnego osiągania celów innych niż tylko fiskalne, a w każdym razie ogranicza jednostki samorządu terytorialnego w możliwości kształtowania swojej polityki dochodowej. Ośrodek decyzyjny pozostaje niezmiennie w ręku ustawodawcy państwowego, co pozwala kwalifikować te opłaty do grupy dochodów własnych, jednakże w szerokim znaczeniu tego sformułowania.

W przypadku opłat za usługi z zakresu użyteczności publicznej należy poczynić uwagę natury porządkowej, jak bowiem wynika z przyjętej systematyki, autor traktuje jako odrębną grupę dochodów niepodatkowych opłaty oraz wpłaty od jednostek organizacyjnych. W rozważaniach prowadzonych w obecnym fragmencie może dochodzić do mieszania się tych dwóch odrębnych kategorii ze względu na fakt, iż wiele dochodów z tej grupy opłat jest realizowanych przez gminne jednostki organizacyjne. Przez to raz jeszcze należy podkreślić, że dla potrzeb niniejszej pracy odrębną kategorią dochodu budżetu gminnego jest opłata publiczna, w tym również ta pobierana za świadczenie usług o charakterze użyteczności publicznej czy związana z korzystaniem z urządzeń gminnych, pobierana przez jednostki budżetowe bądź bezpośrednio na rachunek gminy. Inną zaś kategorią dochodu budżetu gminy będą wpłaty dokonywane na rzecz tego budżetu przez inne gminne jednostki organizacyjne, takie jak samorządowe zakłady budżetowe. Ze względu jednak na obowiązujący kształt przepisów prawnych, które w sposób ogólny regulują zasady kształtowania wysokości omawianej grupy opłat, bez względu na to, kto realizuje te zadania, należy odejść od ścisłego przestrzegania przyjętych podziałów i skupić się na kompetencjach prawotwórczych organu stanowiącego gminy.

Jak wskazano we wcześniejszej części rozważań, ogólną podstawą prawną ustalania wysokości cen i opłat za usługi z zakresu użyteczności publicznej stanowi ustawa o gospodarce komunalnej. Przepisy art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy (jeśli brak jest regulacji szczególnych) dają organom stanowiącym jednostek samorządu terytorialnego prawo do stanowienia o wysokości cen i opłat albo o sposobie ustalania cen i opłat za usługi komunalne o charakterze użyteczności publicznej oraz za korzystanie z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej jednostek samorządu terytorialnego. Pojęcie użyteczności

publicznej zostało przejęte na potrzeby tej części zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego, które w ramach prowadzonej gospodarki komunalnej służą zaspokajaniu zbiorowych potrzeb przede wszystkich mieszkańców gminy (choć katalog odbiorców tych usług nie jest zamknięty). W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że do cech charakterystycznych zadań z zakresu użyteczności publicznej zalicza się:

- charakter usługowy,
- jednoczesność produkcji, dostawy oraz konsumpcji,
- brak możliwości magazynowania większości świadczeń,
- znaczne zróżnicowane zapotrzebowanie w poszczególnych okresach roku i porach dnia,
- konieczność ciągłego dostarczania świadczeń,
- wysoka kapitałochłonność,
- wolne tempo rozwoju postępu technicznego,
- niepodzielność techniczną,
- monopol naturalny³⁰².

Nawiązując do przywołanego już wcześniej pojęcia monopolu naturalnego, należy podkreślić jego znaczenie dla przesłanek kształtowania wysokości opłat omawianych w tej części. Naturalną, bo wynikającą z przesłanek ustrojowych przesłanką podejmowania działalności gospodarczej przez gminy jest istnienie monopolu naturalnego. Konsekwencją istnienia monopolu naturalnego jest sytuacja, w której na lokalnym rynku istnieje tylko jeden podmiot świadczący określony rodzaj usług, którym najczęściej jest jednostka samorządu terytorialnego – gmina. Istotą monopolu naturalnego jest specyfika danego rodzaju usług, które z przyczyn obiektywnych mogą być wykonywane tylko przez podmiot publiczny. W nauce ekonomii³⁰³ przyjmuje się, że monopol naturalny w świadczeniu usług charakteryzuje się tym, iż w celu zaspokojenia popytu całkowitego na rynku lokalnym może istnieć tylko jeden podmiot, który zminimalizuje koszty świadczonych usług, tak by korzystały z tych usług wszystkie podmioty w skali lokalnej. Inną cechą monopolu naturalnego jest możliwość obniżania kosztów świadczonych usług z tego powodu, iż w miarę zwiększania się liczby użytkowników maleją koszty jednostkowe usług. Ponadto istnienie monopolu naturalnego może być zdeterminowane warunkami infrastrukturalnymi. Chodzi tu o takie lokowanie urządzeń umożliwiających na świadczenie usług, by pozwoliło to na minimalizację kosztów związanych z zapewnieniem dostępu do nich, a także by usługi te świadczone były w miejscach ważnych z punktu widzenia interesu lokalnego. Monopol naturalny wynikał będzie więc z realnych

³⁰² C. Kosikowski, *Komentarz do ustawy o gospodarce komunalnej*, Łódź-Zielona Góra 1997, s. 22.

³⁰³ S. Dudzik, *Działalność gospodarcza samorządu terytorialnego*, Kraków 1998, s. 278.

i obiektywnych możliwości podmiotu świadczącego określony rodzaj usług, a w bieżącej sytuacji takie możliwości posiadała będzie jedynie gmina.

Przywołane wyżej okoliczność istnienia monopolu w niektórych dziedzinach, w połączeniu z koniecznością zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty w taki sposób, by zapewnić jak najszerszy dostęp do tych usług, wymuszają takie kształtowanie wysokości opłat i innych elementów konstrukcyjnych omawianych opłat, by uwzględniały one nie tylko cele fiskalne, lecz przede wszystkim społeczne. Użyte w ustawie o gospodarce komunalnej sformułowania różnicują opłaty i ceny na dwie grupy: jedną, co do której zastosowanie będą miały zasady ogólne wynikające z samej ustawy, oraz drugą, która uregulowana jest w przepisach szczególnych. Niemniej jednak w obu przypadkach trudno sobie wyobrazić zupełny brak tych opłat, zwłaszcza tam, gdzie dochodzi do świadczeń na rzecz mieszkańców (choć nie można zupełnie takiej sytuacji wykluczyć). Niewątpliwie w przypadku tych opłat, które nie są regulowane ustawowo, a swe istnienie opierają na woli organu stanowiącego (np. w zakresie zasad korzystania z obiektów użyteczności publicznej), to organ ten ustala czy bądź w jakiej wysokości pobierane będą opłaty (ceny) za korzystanie z tych obiektów. Można dopuścić sytuację, w której gmina nie będzie pobierała od mieszkańców opłat za korzystanie z obiektów użyteczności publicznej, zarządzanych przez jej jednostki organizacyjne (jednostkę budżetową), np. z cmentarza komunalnego czy targowiska miejskiego, lecz sytuacja taka stworzyłaby pole do dyskusji nad niewykorzystywaniem przez organy gminy wszystkich dostępnych źródeł finansowania, co z kolei mogłoby doprowadzić do dochodzenia odpowiedzialności politycznej lub dyscyplinarnej. Poza tym sposób realizacji zadania z zakresu użyteczności publicznej wymusza konieczność ustanawiania i poboru opłat (cen) związanych z ich realizacją. Jeśli zadanie wykonywane jest przez inną niż jednostka budżetowa formę organizacyjną, to względy ekonomiczne i prawne związane z funkcjonowaniem tych jednostek przemawiają za koniecznością odpłatnego realizowania tego zadania. Przepisy ustawy o finansach publicznych (art. 15 ust. 1 w zakresie odpłatnej działalności samorządowego zakładu budżetowego), jak również przepisy Kodeksu spółek handlowych wymuszają odpowiednią dbałość o potencjalne dochody podmiotów (jednostek) realizujących te zadania. W przypadku powierzenia samorządowemu zakładowi budżetowemu lub spółce komunalnej realizacji zadań z zakresu użyteczności publicznej, wymagane jest takie kształtowanie odpłatności za usługi (bądź zapewnienie im innych źródeł finansowania), by zapewnić tym jednostkom możliwość finansowania ich bieżącej działalności. O ile w przypadku samorządowego zakładu budżetowego istnieje możliwość budżetowego zasilenia w środki niezbędne do prowadzenia działalności w drodze dotacji budżetowych (choć również do określonej wysokości), to możliwości te są znacznie ograniczone w przypadku spółek komunalnych. W obu przypadkach działalność tych form realizacji zadań

publicznych wymaga zachowywania podstawowych zasad dotyczących ekonomii, a ich naruszenie, na przykład poprzez ustalenie wysokości opłat (cen) poniżej kosztów działalności implikuje określone rozwiązania prawne. W przypadku samorządowego zakładu budżetowego będzie to przede wszystkim mechanizm dotacyjny, pozwalający zrównoważyć stronę przychodową zakładu z ponoszonymi przez niego kosztami działalności. Jednakże, jak wspomniano wcześniej, wysokość jak również przeznaczenie dotacji są ograniczone, co znajduje potwierdzenie w praktyce stosowania prawa: „Samorządowy zakład budżetowy może otrzymać z budżetu Gminy: dotacje przedmiotowe, dotacje celowe na zadania bieżące z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i ze źródeł zagranicznych, dotacje celowe na dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji. Dotacja celowa na zadania bieżące w celu zabezpieczenia zaległych wypłat pracowniczych nie spełnia żadnego z tych wymogów”³⁰⁴. W stosunku do spółek gminnych ustawodawca w przepisach ustawy o finansach publicznych ogranicza do minimum możliwości dotowania tych podmiotów (np. dotacjami przedmiotowymi), co wymusza zapewnienie odpowiednich instrumentów pozwalających zachować gospodarkę spółki w zgodzie ze standardami rachunkowości. Z przywołanych powyżej względów organy stanowiące gmin są pośrednio zobowiązane do kształtowania wysokości opłat (cen) za usługi komunalne na poziomie pozwalającym na prawidłowe funkcjonowanie podmiotów wykonujących te zadania. Wysokość tych opłat (cen) powinna być ważona, tak by z jednej strony nie przekraczała możliwości ekonomicznych odbiorców tych usług, a z drugiej strony pozwalała rekompensować koszty świadczenia lub korzystania z tych usług.

Z drugiej jednak strony żaden przepis, czy to ustawy o gospodarce komunalnej, czy ustawy o finansach publicznych, nie neguje występowania kategorii zysku przy realizacji zadań z zakresu użyteczności publicznej. Nie można więc wykluczyć realizacji funkcji fiskalnej przy użyciu omawianych opłat (cen). Warunkiem jest, by działalność wykonywana przez podmiot realizujący zadanie komunalne nie była wyłącznie ukierunkowana na realizację zysku, czyli nie była pierwszoplanowym celem wykonywania takiej działalności³⁰⁵. Wniosek taki znajduje potwierdzenie zarówno w literaturze, jak i orzecnictwie. Samorządowy zakład budżetowy odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania i pokrywa koszty swojej działalności z przychodów. Musi więc takie przychody uzyskiwać. Nie można wobec tego wykluczyć sytuacji, w której powstanie nadwyżka przychodów nad rozchodami, co w żaden sposób nie przesądza o tym, że zakład prowadzi wyłącznie działalność gospodarczą nastawioną na osiągnięcie zysku, a nie działalność pożytku publicznego. Jakkolwiek bowiem działalność pożytku publicznego nastawiona może być

³⁰⁴ Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z dnia 27 października 2010 r., sygn. akt 266/K/10, SIP LEX nr 1725856.

³⁰⁵ E. Malinowska-Misiąg, *Komentarz do art. 14 i 15 ustawy o finansach publicznych*, [w:] W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 71 i n.

wyłącznie na osiągnięcie wymienionych w u.g.k. celów, niemniej jednak brak jest normy prawnej zakazującej przy okazji prowadzenia tej działalności osiągnięcia zysku³⁰⁶.

Konsekwencją istnienia dużego luzu decyzyjnego w zakresie stanowienia opłat w zakresie i na podstawie prawnej omówionej powyżej jest duża swoboda kształtowania konstrukcji tych opłat oraz ich wysokości. Warto również odnieść się do zasięgu kształtowania tej konstrukcji, nasuwa się bowiem zasadnicze pytanie, czy organy jednostek samorządu terytorialnego mają niczym nieskrępowane prawo wpływania na wysokość tych opłat, przede wszystkim ze względu na ich cechy podmiotowe. Jest to o tyle istotny element konstrukcyjny, że w ramach swobody pozostawianej przez ustawodawcę do kształtowania elementów konstrukcyjnych opłat publicznych, w tym ulg i zwolnień, nigdy nie deleguje się kompetencji do kształtowania zakresu podmiotowego danin publicznych, w ramach konstytucyjnej zasady wyłącznie ustawowej regulacji elementów konstrukcyjnych danin publicznych. W orzecznictwie sądowym wskazuje się, że: „[...] Ustawa o gospodarce komunalnej w art. 4 upoważniła radę gminy do stanowienia o wysokości cen i opłat albo o sposobie ustalania cen i opłat za usługi komunalne o charakterze użyteczności publicznej oraz za korzystanie z gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej. Ustawa nie określiła zasad, którymi rada gminy powinna się kierować przy ustalaniu cen i opłat. Nie oznacza to jednak zakazu dopuszczalności zróżnicowania cen i opłat w zależności od podmiotów korzystających z usług o charakterze użyteczności publicznej”³⁰⁷. Przytoczone orzeczenie musi jednakże budzić poważne wątpliwości ze względu na zarzut nierównego traktowania odbiorców usług komunalnych. Trafne wydaje się być zacytowane przez C. Banaszyńskiego³⁰⁸ orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 marca 2000 r., w którym stwierdzono: „Zasada sprawiedliwości społecznej wymaga, aby ewentualne zróżnicowanie praw poszczególnych podmiotów (podział ich na kategorie) pozostawało w odpowiedniej relacji do występujących różnic w sytuacji, w jakiej podmioty te się znajdują”³⁰⁹. Z jednej więc strony istnieje daleko posunięta swoboda kształtowania wysokości opłat, z drugiej zaś strony zasada postulująca równość wszystkich w identycznych sytuacjach prawnych. Wydaje się, że korzystając ze swego uprawnienia, organ stanowiący gminy powinien brać pod uwagę wszystkie okoliczności i wspierając się również pryncypialnymi zasadami dotyczącymi powszechnej dostępności usług, tak kształtować wysokość opłat za usługi i korzystanie z urządzeń użyteczności publicznej, by jednocześnie pogodzić

³⁰⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 5 maja 2011 r., sygn. akt III SA/Wr 110/11, SIP LEX nr 1129377.

³⁰⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 20 kwietnia 1999 r., sygn. akt II SA/Wr 606/98, SIP LEX nr 37443.

³⁰⁸ C. Banasiński, K. Jaroszyński, *op. cit.*, s. 97 i n.

³⁰⁹ SA/Rz 1485/99, OwSS 2000/3/90.

interes podmiotu świadczącego usługi i odbiorców tych usług. Wysokość tych opłat powinna być kształtowana w taki sposób, by zapewnić powszechną ich dostępność, również w znaczeniu ekonomicznym. Różnicowanie stawek ze względów podmiotowych powinno być więc traktowane wyjątkowo – tak jak stosowanie ulg podatkowych i uzasadnione szczególnymi względami społecznymi lub gospodarczymi.

Konkludując tę część rozważań, należy zwrócić uwagę na kilka wynikających z nich wniosków. W zakresie kształtowania omawianej grupy opłat (cen) ustawodawca pozostawia organom stanowiącym dużą swobodę kształtowania ich wysokości, konstrukcji czy w ogóle istnienia tych dochodów. Ważnymi przesłankami, które powinny oddziaływać na te decyzje, są rodzaj zadań, za które pobierane są należności i które charakteryzować się powinny jak najszerszą dostępnością. Z drugiej strony wybór sposobu realizacji zadania wymusza na decydentach podjęcie takich decyzji, które, mając związek z wysokością opłat (cen), pozwolą wybranym formom organizacyjnym na realne wykonywanie tych zadań.

W przypadku opłat, regulowanych przepisami szczególnymi w stosunku do art. 4 u.g.k., sytuacja przedstawia się inaczej niż w grupie poprzednio omówionej³¹⁰. Warto zacząć od opłat (taryf) za dostarczanie wody i odprowadzanie ścieków, w stosunku do których ustawodawca pozbawił radę gminy pełni uprawnień kształtujących ich wysokość. Użyte przez ustawodawcę postanowienia ustawy (art. 20 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i odprowadzaniu ścieków) nakładają prawo ustalania cen i opłat (taryf) na przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne. Uprawnieniem rady gminy jest obecnie jedynie możliwość podjęcia uchwały o dopłacie do ustanowionych taryf za usługi (art. 24 ust. 6 ustawy) oraz uchwalanie regulaminu dostarczania wody i odbioru ścieków (art. 19 ust. 3 ustawy), co nie może być uznane za klasyczny instrument oddziaływania na wysokość cen i opłat. Regulamin, o którym mowa powyżej, jest aktem prawa miejscowego, jednakże ze względu na ustawowy zakres regulacji nie można go uważać za instrument wpływania na wysokość cen i opłat. Podobnie jest w przypadku uchwały dotyczącej dopłat do ustanowionych taryf za usługi, która jest również aktem prawa miejscowego, lecz konstrukcyjnie zbliżonym do dotacji przedmiotowej, a co więcej, przysługuje przedsiębiorstwu świadczącemu usługi w przedmiotowym zakresie (choć niewątpliwie jest to instrument oddziałujący na wysokość kosztów ponoszonych przez finalnego odbiorcę usług). Samo zatwierdzanie cen i opłat (taryf) zostało przeniesione na organ regulacyjny (art. 24b ustawy). Zmieniony stan prawny, pozbawiający rady gmin uprawnień w zakresie zatwierdzania opłat i cen (taryf), stawia pod znakiem zapytania możliwość używania wobec opłat przedstawionych w omawianym

³¹⁰ Zob.: uzasadnienie do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 maja 2018 r., sygn. akt I GSK 430/18, SIP LEX nr 2501063.

fragmentem nazewnictwa zarezerwowanego dla opłat publicznych. Jednakże ze względu na ciążące na gminie zadania w zakresie dostarczania wody i odbioru ścieków status przedsiębiorstwa zajmującego się tym zadaniem (którym jest najczęściej spółka gminna) oraz ze względu na możliwość wpływu na zasady ustalania tych cen i opłat, konsekwentnie będą one zaliczane do grupy opłat za usługi z zakresu użyteczności publicznej. Wracając jednak do głównego problemu, należy stwierdzić, iż w świetle obowiązujących przepisów istnieje przymus ustanawiania cen i opłat za dostarczanie wody i odprowadzanie ścieków, przede wszystkim ze względu na podmiot, który realizuje to zadanie i dla którego jest to główne źródło utrzymania.

W przypadku opłat związanych z odbiorem odpadów komunalnych, brak jest przepisów sugerujących możliwość rezygnacji z przedmiotowych opłat, co więcej, ustawodawca wskazuje na obowiązki organu stanowiącego w zakresie techniki ich wymierzania, przede wszystkim w zakresie kształtowania wysokości stawek tych opłat. Warto w tym miejscu przywołać głos do Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 marca 1998 r.³¹¹, która odnosi się do nieobowiązującego stanu prawnego, niemniej jednak stanowi cenny głos w rozważaniach na temat charakteru opłat pobieranych za ten rodzaj usług. Stwierdzono w przedmiotowej glosie, że „charakter tej opłaty [za usuwanie odpadów komunalnych w przypadku gdy właściciel nieruchomości nie udokumentuje faktu korzystania w tym zakresie z usług gminnych jednostek organizacyjnych lub innych uprawnionych podmiotów] jest mieszany, zawiera zarówno elementy wskazujące na konieczność uwzględnienia ekwiwalentności wysokości opłaty i kosztów realizacji przejętego przez gminę obowiązku, ale nie sposób wyłączyć także elementów o charakterze sankcyjnym”³¹². Jak podkreśla się w literaturze, rada gminy nie ma możliwości ograniczenia czy wyłączenia swojego obowiązku w zakresie gospodarowania odpadami komunalnymi, a co za tym idzie, również w zakresie opłat pobieranych od właścicieli nieruchomości, które to opłaty należy traktować jako świadczenia publicznoprawne i obligatoryjne³¹³.

Zgodnie z przepisami ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach to na gminie ciąży obowiązek w zakresie odbioru i gospodarowania odpadami komunalnymi. Najprościej rzecz ujmując, realizacja tego zadania nakłada i na gminę, i na odbiorców tego zadania szereg obowiązków, posiadających wymiar finansowy. Z jednej strony gmina, będąc odpowiedzialną za realizację zadania, musi dokonywać wydatków publicznych zmierzających do jego realizacji, z drugiej zaś strony odbiorcy tych usług mają

³¹¹ FPK 2/98, ONSA z 1998 r., nr 3, poz. 81.

³¹² R. Sawuła, *Glosa do Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 marca 1998 r.*, „Samorząd Terytorialny” 1999, nr 4, s. 66.

³¹³ M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Finansowe podstawy systemu gospodarowania odpadami komunalnymi*, [w:] M. Górski, K. Nowacki (red.), *Zadania i obowiązki gmin w postępowaniu z odpadami komunalnymi*, Wrocław 2013, s. 64.

obowiązek pokrywania kosztów realizacji tego zadania w drodze ponoszonych na ten cel opłat. Pomijając w tym miejscu szersze rozważania na temat aktów prawnych, niemających wymiaru finansowo-prawnego³¹⁴, należy jednak wskazać przymus ich uchwalenia zawarowany przez ustawodawcę w przepisach ustawy, do których zaliczyć należy przede wszystkim uchwalany w formie aktu prawa miejscowego regulamin utrzymania czystości i porządku w gminie³¹⁵. System gospodarowania odpadami komunalnymi może być zorganizowany na zasadzie objęcia wszystkich mieszkańców i osób niezamieszkujących na terenie gminy, ale wytwarzających odpady komunalne systemem gospodarowania odpadami komunalnymi lub też może istnieć rozwiązanie mieszane, w którym występują osoby objęte gminnym systemem gospodarowania, jak również osoby będące właścicielami nieruchomości, które nie są objęte tym systemem, na których ciążyą ustawowe obowiązki wynikające z art. 5 i 6 ustawy. Wobec istnienia dualistycznego systemu warto również w ten sam sposób poddać rozważaniom przepisy poświęcone opłatom.

W przypadku istnienia systemu mieszanego³¹⁶ (a więc nieobjęcia wszystkich gminnym systemem) obowiązki właścicieli nieruchomości sprowadzają się do opróżniania zbiorników bezodpływowych, jak również pozbywania się odpadów komunalnych na podstawie umów cywilnoprawnych zawieranych z gminnymi jednostkami organizacyjnymi lub przedsiębiorcami świadczącymi usługi w przedmiotowym zakresie. Konsekwencją tych przepisów jest obowiązek ponoszenia kosztów odbioru odpadów komunalnych w drodze świadczenia opłat, do których zastosowanie będzie miał przepis art. 6 ust. 2 ustawy stanowiący, iż rada gminy ma w zakresie swoich kompetencji ustalanie maksymalnej wysokości stawek opłat za usługi w zakresie gospodarowania odpadami komunalnymi. Choć przepis ten dotyczy górnych stawek opłat, ustawa nie wskazuje, jakie kryteria powinny być brane pod uwagę przy ustalaniu wysokości tych stawek, to jednak przyjmuje się, że omawiane opłaty nie mają realizować funkcji fiskalnej, lecz mają być przede wszystkim odzwierciedleniem kosztów realizacji zadań z omawianego zakresu. Potwierdzeniem tej tezy jest orzecznictwo sądowe, w którym stwierdzono istnienie pewnych kardynalnych elementów kształtowania wysokości opłat. Ustawodawca nie wskazuje w samej ustawie o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, jakimi kryteriami rada gminy ma się kierować, ustalając górne stawki opłat za odbiór odpadów komunalnych oraz opróżnianie zbiorników bezodpływowych i nieczystości ciekłych,

³¹⁴ Szerzej na temat obowiązków prawotwórczych w zakresie gospodarowania odpadami komunalnymi: A. Barczak, *Akty prawa miejscowego samorządu terytorialnego w prawie ochrony środowiska*, [w:] B. Dolnicki (red.), *Źródła prawa w samorządzie terytorialnym*, Warszawa 2018, s. 40.

³¹⁵ Szerzej: A. Barczak, M. Ofiarska, *Kompetencje legislacyjne gmin związane z organizowaniem nowych systemów*, [w:] M. Górski, K. Nowacki (red.), *op. cit.*, s. 57.

³¹⁶ W literaturze spotyka się nazwy: system wolnego wyboru, konkurencyjny lub umowny – zob.: M. Górski, *Nowe systemy postępowania z odpadami komunalnymi*, [w:] M. Górski, K. Nowacki (red.), *op. cit.*, s. 41.

to jednak powinna brać pod uwagę w szczególności takie okoliczności, jak koszty usuwania odpadów, zapewnienie odpowiedniej rentowności zainteresowanych przedsiębiorców usuwających odpady, zabezpieczenie mieszkańców przed nadmiernymi i nieuzasadnionymi kosztami. Zatem górne stawki opłat za odbiór odpadów komunalnych muszą obejmować wszystkie czynniki cenotwórcze związane z np. opłatą środowiskową, odbiorem, transportem, segregacją i składowaniem odpadów na składowisku³¹⁷. Warto podkreślić, że opłaty, których górne granice są ustalane przez radę gminy, mają charakter cywilnoprawny i są w rzeczywistości cenami, potwierdzeniem czego są liczne orzeczenia sądowe: „Górna stawka opłaty, o której mowa w art. 6 ust. 2 u.c.p.g. jest w istocie maksymalną kwotą, jaką może ustalić w charakterze ceny podmiot wykonujący usługę. Jest to tym samym maksymalna cena, jaką uiszczyć musi, w razie jej ustalenia, nabywca usługi. Istota górnej stawki opłaty jest tożsama z istotą maksymalnej ceny i służyć ma ochronie nabywcy usługi przed wygórowanymi cenami, których mógłby żądać przedsiębiorca za swoje usługi. Tak rozumiana opłata (cena) musi uwzględniać podatek od towarów i usług, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż usługi podlega obciążeniu takim podatkiem”³¹⁸. Uprawnienia, a właściwie obowiązki w zakresie uchwalenia górnych stawek opłaty mają swoje dalsze rozwinięcie w obowiązku uchwalenia podwyższonych stawek opłat w sytuacji, gdy nie jest dokonywane selektywne gospodarowanie odpadami. Swobodzie (choć ograniczonej, o czym w dalszej części) rady gminy pozostawiono zaś możliwość różnicowania stawek w zależności od gęstości zaludnienia na danym obszarze gminy oraz odległości od miejsca unieszkodliwiania odpadów komunalnych. Kształtując dodatkowe zasady określania górnych stawek opłat, ustawodawca w art. 6 ust. 4 ustawy obliguje organy stanowiące gmin do stosowania niższych stawek tych opłat, jeżeli odpady komunalne są zbierane i odbierane w sposób selektywny, natomiast w ust. 4a upoważnia radę gminy do stosowania zróżnicowanych stawek opłat (uchwalanych w myśl ust. 2) w zależności od gęstości zaludnienia na danym obszarze gminy oraz odległości od miejsca unieszkodliwiania odpadów komunalnych. Jak zatem wynika wprost z treści przywołanego przepisu, ustawodawca wskazał na dwie (i tylko dwie) przesłanki, które uprawniają do zróżnicowania stawek opłat, nie dając szerszej delegacji dla kompetentnych organów gminy³¹⁹. Wykładnia przepisu wzbogacona o tezy z przywołanego orzeczenia prowadzi do wniosku o związanym charakterze uprawnień rady gminy. Postanowienia uchwał wymienione w tej części ustawy należy podzielić na

³¹⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 2 czerwca 2011 r., sygn. akt II SA/Wr 108/11, SIP LEX nr 1087004.

³¹⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 16 maja 2013 r., sygn. akt II SA/Gl 16/13, SIP LEX nr 1316739, podobnie wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 lutego 2009 r., sygn. akt II OSK 1645/08, SIP LEX nr 518289.

³¹⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 17 lipca 2009 r., sygn. akt II SA/Wr 159/09, OwSS 2009/4/90.

obligatoryjne i fakultatywne, z czego do pierwszej grupy zaliczyć należy uchwalenie górnych granic stawek za opłaty ponoszone przez właścicieli nieruchomości³²⁰, jak również stosowanie wyższych stawek w przypadku, gdy nie jest dokonywane selektywne gospodarowanie odpadami komunalnymi. W drugiej grupie występują postanowienia dotyczące możliwości różnicowania stawek opłat. Jednak i tu kompetencje organu stanowiącego zostały ograniczone jedynie do dwóch kryteriów, co uniemożliwia stosowanie jakichkolwiek innych kryteriów, czy w ogóle kształtowanie konstrukcji opłaty na podstawie innych przesłanek, przyjętych przez organ stanowiący gminy. Należy więc wykluczyć możliwość zawierania w przedmiotowym zakresie opłat postanowień, z których wynikałyby zwolnienia z tych opłat, stanowienie ulg, stosowanie stawek równych 0% czy wykorzystywanie innych instrumentów wpływających na wysokość opłaty, nawet jeśli byłoby to uzasadnione ważnym interesem lokalnym. Na koniec należy raz jeszcze przywołać konkluzję dotyczącą tego rodzaju opłat, których nie należy klasyfikować przez pryzmat klasycznych opłat o charakterze publicznoprawnym ani ze względu na ich charakter prawny, gdyż w rzeczywistości są cenami za świadczone usługi, ani też jako dochodów publicznoprawnych, gdyż zasilają podmioty realizujące zadania komunalne, niekoniecznie zaliczone do sektora finansów publicznych³²¹.

Zupełnie inny charakter prawny będą miały opłaty wymierzane w sytuacji opisanej w art. 6 ust. 6 ustawy, czyli w przypadku tak zwanego wykonania zastępczego (choć nie jest to już nazwa normatywna) tych obowiązków, które pierwotnie ciążyły na właścicielu nieruchomości, a których nie dopełnił (lub brak mu dokumentów potwierdzających dopełnienie tych obowiązków). Podmiotem zobowiązanym do wykonania zastępczego obowiązków w zakresie usuwania odpadów komunalnych staje się gmina, lecz to na właścicielu ciąży obowiązek poniesienia opłaty za usunięcie tych odpadów. Przesłanką powodującą powstanie obowiązku poniesienia opłaty (oprócz jej wymierzenia przez organ wykonawczy gminy) jest brak umowy lub brak dokumentów potwierdzających wykonanie takiej umowy przez właściciela nieruchomości. Znajduje to potwierdzenie w licznych orzeczeniach sądowych: „Obowiązek wydania przez wójta decyzji, o jakiej mowa w art. 6 ust. 7 ustawy z 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach powstaje nie tylko w odniesieniu do właścicieli nieruchomości, którzy nie zawarli umów korzystania z usług wykonywanych przez zakład będący gminną jednostką organizacyjną lub przedsiębiorcą posiadającego zezwolenie na prowadzenie działalności w zakresie opróżniania zbiorników

³²⁰ Z uwzględnieniem podatku od towarów i usług, co było szeroko opisywane w orzeczeniach sądowych, np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 16 maja 2013 r., sygn. akt II SA/Gl 16/13, SIP LEX nr 1323296, jak również rozstrzygnięciach organów administracji publicznej, np. uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy z dnia 15 listopada 2013 r., sygn. akt XXVI 11/59/2013, SIP LEX nr 1729064.

³²¹ Zob.: E. Kowalewska, A. Barczak, *Opłaty w zakresie gospodarowania odpadami komunalnymi*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 5, s. 20.

bezodpłatowych i transportu nieczystości ciekłych, ale również w przypadku właścicieli nieruchomości, którzy wprawdzie zawarli takie umowy, ale nie udokumentowali faktu ich wykonywania dowodami płacenia za usługi w zakresie opróżniania takich zbiorników i transportu takich nieczystości³²². O ile więc wcześniejszym fragmencie wskazano na typowo cywilistyczny charakter opłaty ciążyącej na właścicielu nieruchomości (świadczącemu w oparciu o umowę), o tyle w przypadku wykonania zastępczego opłata ta zmienia swój charakter prawny nie dość, że stając się opłatą publicznoprawną związaną z wykonaniem świadczenia wzajemnego przez podmiot publiczny, to zawierającą element sankcyjny³²³ i zabezpieczoną przymusem³²⁴. Co więcej, ustawodawca wskazuje sposób nakładania tej opłaty (w drodze decyzji administracyjnej, której zakres został uregulowany w art. 6 ust. 7 ustawy) z uwzględnieniem stawek przyjętych na podstawie art. 6 ust. 2 przez radę gminy oraz poddaje jej realizację przepisom Ordynacji podatkowej. Cechy tej opłaty wypełniają więc wszystkie kryteria stawiane opłatom publicznoprawnym³²⁵, počawszy od świadczenia wzajemnego podmiotu publicznego, poprzez przymusowość tej opłaty, charakter pieniężny, jednostronność ustalania, sposób nakładania oraz egzekwowania, skończywszy na tym, że stanowi ona dochód budżetu gminy³²⁶.

Jednakże powyższe rozważania przestają mieć znaczenie w sytuacji, gdy organ stanowiący gminy postanowi skorzystać ze swego uprawnienia i objąć wszystkich właścicieli nieruchomości gminnym programem gospodarowania odpadami komunalnymi, zgodnie z art. 6a ust. 1 ustawy (ustawodawca posługuje się pojęciem przejęcia wszystkich lub wybranych obowiązków). Oznacza to przejęcie na gminę w sposób wiążący właścicieli nieruchomości (w drodze aktu powszechnie obowiązującego) obowiązków

³²² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 10 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/Ke 628/10, SIP LEX nr 753318.

³²³ Jak na element sankcji wskazuje się obowiązek stosowania stawek maksymalnych określonych w uchwale rady gminy wydanej na podstawie art. 6 ust. 2 i 4 ustawy. Zob.: W. Radecki, *Utrzymanie czystości i porządku w gminach. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 233.

³²⁴ Zob.: W. Radecki, *Utrzymanie...*, s. 232.

³²⁵ Niektórzy autorzy doszukują się w tych opłatach zupełnie nowej kategorii instrumentów prawnofinansowych, posiadających odrębny charakter od klasycznie przyjmowanego podziału danin publicznych, zob.: W. Fill, *Opłata jako prawnofinansowy instrument gospodarowania odpadami*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 10, s. 36.

³²⁶ Wobec powyższych ustaleń, dokonanych na podstawie obowiązujących przepisów ustawy, zupełnie nieaktualna wydaje się być teza sformułowana przez Naczelny Sąd Administracyjny, stwierdzająca, że: „Przejęcie przez gminę ciążyącego na właścicielu nieruchomości obowiązku usuwania i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, prowadzi do wniosku, że poprzez czynności konkludentne dochodzi w istocie do powstania stosunku zobowiązaniowego dotyczącego usuwania i unieszkodliwiania odpadów komunalnych przez gminę, za pobraniem opłaty według stawek ustalonych przez radę gminy. To z kolei pozwala przyjąć, iż opłaty pobierane od właściciela określonej nieruchomości są zbliżone do ceny za świadczoną przez gminę usługę, polegającą na usuwaniu i unieszkodliwianiu odpadów. Oznacza to, że opłaty pobierane przez organ gminy w tym zakresie nie mogą być pobierane od właścicieli nieruchomości w drodze indywidualnej decyzji administracyjnej”. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 marca 2009 r., sygn. akt II OSK 386/08, SIP LEX nr 529877.

związanych z usuwaniem nieczystości ciekłych i innych opisanych w art. 5 ust. 1 pkt 3b i 4. Wydanie tego aktu skutkuje również w stosunku do obowiązywania opłaty za realizację przyjętych zadań. Jednakże opłata ta w przeciwieństwie do wcześniej omówionych jest opłatą zryczałtowaną, co więcej, zawiera w sobie jedynie te składniki, które są uzasadnione faktycznymi kosztami zorganizowania i prowadzenia przez gminę systemu gospodarowania odpadami, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3b i 4 ustawy. Opłata ta ma być więc w rzeczywistości jedynie refundacją kosztów ponoszonych przez gminę, w związku z przejęciem zadań wykazanych wcześniej. Koszty te ponoszone są w oparciu o stosunki zobowiązaniowe pomiędzy gminą a podmiotem wybranym do realizacji tego zadania. Rolą organu stanowiącego jest więc jedynie przyjęcie wysokości stawki, wskazanie częstotliwości realizacji zadania oraz ilości uprzątaných odpadów. Wśród istotnych (ze względu na instrumenty władztwa) uprawnień rady gminy należy więc wskazać podjęcie uchwały o przejęciu zadania, określenie zakresu realizacji tego zadania, wskazanie częstotliwości odbioru odpadów, ilości odbieranych odpadów oraz wysokości opłaty za odbiór odpadów komunalnych. Brak jest w niej miejsca na jakiegokolwiek inne postanowienia, mogące być uznane za instrumenty kształtowania tej opłaty. Podobnie jak w poprzednio omówionej sytuacji należy dostrzec w omawianej opłacie cechy opłaty publicznej w klasycznym znaczeniu jako świadczenia przymusowego, zagwarantowanego przymusem administracyjnym, zawierającej obowiązek świadczenia przez podmiot publiczny, nakładany na podstawie upoważnienia ustawowego w drodze aktu powszechnie obowiązującego, co więcej, charakteryzującego się ekwiwalentnością świadczeń, co jest ewenementem wśród opłat publicznych.

Jeszcze inaczej wygląda sytuacja właścicieli nieruchomości, które są zamieszkałe. Wobec nich i wobec organów gmin ustawodawca stosuje przymus w postaci obowiązkowego objęcia tych właścicieli zorganizowanym przez gminę odbiorem odpadów komunalnych. Co do właścicieli nieruchomości, które nie są zamieszkałe przez mieszkańców, to ustawodawca zrównuje ich sytuację z wcześniejszą grupą (właścicieli zamieszkałych nieruchomości) jedynie na podstawie i na warunkach wynikających z wydanej w tym celu uchwały rady gminy, będącej aktem prawa miejscowego. Uchwała ta może obejmować wszystkich albo niektórych właścicieli, zidentyfikowanych ze względu na rodzaj działalności prowadzonej na nieruchomości, podstawowym jednak warunkiem wydania przedmiotowej uchwały (obejmującej właścicieli nieruchomości, na których nie zamieszkuje mieszkańcy), jest wytwarzanie odpadów komunalnych: „Przepisy, a zwłaszcza art. 6c ust. 2, art. 6i ust. 1 pkt 2 u.c.p.g., nie uzależniają ponoszenia przez właściciela nieruchomości opłaty z tytułu gospodarowania odpadami komunalnymi od ilości czy rodzaju wytwarzanych na tejże nieruchomości odpadów, lecz od samego faktu powstawania

tychże odpadów”³²⁷. Z punktu widzenia zakresu obowiązku ponoszenia opłaty (o której w dalszej części) sytuacja prawna podmiotów zobowiązanych jest więc odmienna i zależna od woli organu stanowiącego. W przypadku właścicieli nieruchomości zamieszkałych przez mieszkańców sprawa wygląda jednoznacznie, są oni bowiem z mocy samej ustawy objęci obowiązkiem ponoszenia opłaty (choć i tu pojawia się cały szereg wątpliwości dotyczących zakresu podmiotowego opłaty³²⁸). Uzasadnione wątpliwości (przede wszystkim z powodów przedstawionych powyżej) może jednak budzić kryterium przyjęte przez ustawodawcę, dotyczące zamieszkiwania na terenie nieruchomości. Powstają bowiem pytania, co oznacza i jak rozumieć nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy. Częstym kryterium przyjmowanym do ustalenia, jaki jest rodzaj nieruchomości, jest kryterium gospodarstwa domowego. Jeśli można stwierdzić, że na nieruchomości jest prowadzone gospodarstwo domowe, przyjmuje się, że jest to nieruchomość zamieszkała przez mieszkańców³²⁹, w przeciwnym razie jest to nieruchomość, na której nie zamieszkują mieszkańcy, a co za tym idzie – by objąć właścicieli tej nieruchomości obowiązkami z tytułu opłaty, konieczne jest uchwalenie wskazanej wcześniej uchwały³³⁰. Wskazane kryterium nie da jednoznacznej odpowiedzi przy specyficznej kategorii nieruchomości, jakimi są domki letniskowe czy działkowe. Istotne znaczenie zyskuje więc wykładnia przepisów dokonana przez sądy administracyjne, z którą należy się zgodzić. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 14 lutego 2018 r. stwierdzono: „Treść art. 6c ust. 1 i ust. 2 ustawy z 1996 r. o utrzymaniu porządku i czystości w gminach prowadzi do wniosku, że zamiarem ustawodawcy nie było utożsamianie nieruchomości, na której zamieszkują mieszkańcy, wyłącznie z nieruchomościami zamieszkałymi stale. Chodzi o to, aby wszystkie nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy, czyli faktycznie tam przebywają, choćby czynili to nieregularnie, wchodziły w zakres abstrakcyjnego pojęcia «nieruchomości zamieszkałych», w przeciwieństwie do tych, na których nie mieszkają mieszkańcy, a powstają na nich odpady komunalne. Ustawodawca przewidział dychotomiczny podział systemu odbioru odpadów komunalnych, w oparciu o relewantną przesłankę «zamieszkiwania na nieruchomości». Trzeba zatem przyjąć, że wytwarzać odpady komunalne mogą zarówno stali mieszkańcy gminy, jak i osoby przebywające na jej terenie tymczasowo, czy nieregularnie. Zadaniem

³²⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 995/17, SIP LEX nr 2454961.

³²⁸ R. Dowgier, *Decyzja określająca wysokość opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi – aspekty proceduralne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, Nr 1, s. 20.

³²⁹ Szerzej na temat statusu nieruchomości zamieszkałej: A. Modrzejewski *Właściciel i nieruchomość w świetle znowelizowanej ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*, „Samorząd Terytorialny” 2013, nr 1-2, s. 88.

³³⁰ Zob.: uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie z dnia 16 kwietnia 2016 r., sygn. akt IX 1875/2013, Podka.2013/2014.

gminy jest zagwarantowanie i zorganizowanie legalnego systemu odbioru odpadów komunalnych. To, że nieruchomości letniskowe są traktowane odmiennie od nieruchomości mieszkalnych na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, czy Prawa budowlanego, nie ma wpływu na postanowienia regulaminu utrzymania czystości i porządku w gminie dotyczące zakresu podmiotowego i przedmiotowego systemu odbioru odpadów komunalnych³³¹. O ile objęcie obowiązkiem ponoszenia opłaty właścicieli ogródków działkowych wydaje się być bardzo dyskusyjne, przede wszystkim ze względu na funkcję, którą ogródki działkowe pełnią, o tyle w przypadku domków letniskowych należy uznać je za w pełni usprawiedliwione. Wracając jednak do kompetencji rady gminy, należy podkreślić, iż prawo objęcia wszystkich nieruchomości (zamieszkałych przez mieszkańców, jak i niemieszczących się w tej kategorii) jest również ograniczone, przede wszystkim zasadami ogólnymi. Należy bowiem przyjąć, iż w przypadku podjęcia takiej decyzji organ stanowiący nie może w wydawaniu swojej uchwały kierować się niczym innym niż nakazami wynikającymi z ustawy dotyczącymi zakresu podmiotowego. Kompetencja rady gminy obejmuje więc objęcie bądź nieobjęcie właścicieli nieruchomości obowiązkiem ponoszenia opłat (z jednoczesnym zobowiązaniem się do prowadzenia gospodarki odpadami). Odnosi się więc bezpośrednio do zakresu podmiotowego daniny publicznej, jaką jest opłata „śmieciowa”. Różnicowanie sytuacji prawnej właścicieli nieruchomości, na których nie zamieszkują mieszkańcy, jest możliwe jedynie ze względu na rodzaj nieruchomości i prowadzonej na niej działalności, co wyklucza obejmowanie obowiązkiem ponoszenia opłat właścicieli nieruchomości ze względu na przesłanki podmiotowe. Przepis art. 6c nie pozwala na dokonanie ograniczeń podmiotowych, to znaczy na wybranie przez gminę, od właścicieli których nieruchomości niezamieszkałych odpady będą odbierane. Rada gminy, podejmując decyzję o realizacji normy kompetencyjnej wynikającej z art. 6c ust. 2 u.c.p.g., jest zobligowana do realizowania jej w całości poprzez postanowienie „o odbieraniu odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których nie zamieszkują mieszkańcy, a powstają odpady komunalne”. Nie ma natomiast upoważnienia do wprowadzania jakichkolwiek postanowień różnicujących podmiotowo i przedmiotowo sytuację prawną właścicieli nieruchomości z terenów niezamieszkałych³³². W zakresie pozostałych elementów konstrukcyjnych kompetencje rady gminy są ograniczone i sprowadzają się właściwie do decydowania

³³¹ I SA/Sz 1050/17, SIP LEX nr 2460028; podobne orzeczenie wydał Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w dniu 14 lutego 2017 r., sygn. akt II OSK 1418/15, SIP LEX nr 2267847, odmiennie do uznania domków działkowych za nieruchomości zamieszkałe podszedł Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 8 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 2602/15, SIP LEX nr 2400663.

³³² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 lipca 2013 r., sygn. akt II OSK 282/14, SIP LEX nr 1582086, podobnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 10 kwietnia 2014 r., sygn. akt IV SA/Wa 2762/13, SIP LEX nr 1486430; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 stycznia 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 397/17, SIP LEX nr 2445855.

o stawkach opłaty, a w wyjątkowych sytuacjach i ograniczonym zakresie zwolnieniach z opłaty³³³. Kompetencje te są znacznie szersze niż w przypadku innych opłat publicznych, a nawet podatków lokalnych. Oprócz bowiem ustalania wysokości samej stawki prowadzą się do różnicowania stawek opłaty, wprowadzania opłaty ustalonej w formie zryczałtowanej, ustalania terminu, częstotliwości oraz terminu uiszczenia, jak również do wyboru sposobu obliczania opłaty śmieciowej. W ostatnim przypadku rolą organu stanowiącego jest wybór jednej spośród trzech wskazanych przez ustawodawcę sposobów ustalania wysokości stawki opłaty: liczby mieszkańców zamieszkujących daną nieruchomość albo ilości zużytej wody z danej nieruchomości lub powierzchni lokalu mieszkalnego. Katalog wskazany przez ustawodawcę jest katalogiem zamkniętym, niepozwalającym na jakąkolwiek jego modyfikację przez radę gminy. Jej rola w tym zakresie ogranicza się do wyboru jednego lub więcej kryteriów określających sposób ustalania opłaty. Pierwszym krokiem ustalenia sposobu ustalania opłaty winno więc być podjęcie decyzji, którą z metod wybiera się jako wiążącą na terenie gminy, ewentualnie wskazanie więcej niż jednej, jednakże pod warunkiem dokładnego dookreślenia, w jakich sytuacjach jakie metody będą miały zastosowanie: „Ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach w art. 6k ust. 1 pkt 1 dopuszcza stosowanie więcej, niż jednej metody ustalania opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi na obszarze gminy, przy czym w przypadku wyboru więcej niż jednej metody, organ stanowiący winien dodatkowo wskazać, gdzie każda z wybranych metod znajduje zastosowanie”³³⁴.

Odrębną kwestią jest przyjęcie przez radę gminy stawki obowiązującej opłaty. W tym zakresie ustawodawca rozróżnia sytuacje nieruchomości zamieszkałych i niezamieszkałych. W przypadku tych pierwszych nakazuje radzie gminy wybór jednej stawki, lecz z możliwością jej różnicowania. Tak więc rada gminy ma obowiązek uchwalić stawkę opłaty, lecz prawo do ich różnicowania: „Zgodnie z art. 6j ust. 2a u.c.p.g. rada gminy może – lecz nie musi – zróżnicować stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w zależności od wyliczonych w ww. przepisie kryteriów. Organowi temu pozostawiono swobodę: zróżnicowanie stawek opłaty lub zaniechanie tego”³³⁵. Katalog kryteriów różnicowania stawek opłaty należy traktować jako zamknięty. Ustawodawca zalicza do niego powierzchnię lokalu mieszkalnego, liczbę mieszkańców zamieszkujących nieruchomość, odbieranie odpadów z terenów wiejskich lub miejskich, a także rodzaj zabudowy. Opłatę tę oblicza się jako iloczyn wybranej przez radę gminy metody

³³³ Co jest spowodowane wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt K 17/12, Dz. U. z 2013 r. poz. 1593, kwestionującym przede wszystkim szerokie uprawnienia rady gminy w zakresie stosowania zwolnień przedmiotowych i podmiotowych w tej opłacie.

³³⁴ Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie z dnia 26 lipca 2016 r., sygn. akt XVI/2371/2016, Podka.2016/2705.

³³⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 3081/16, SIP LEX nr 2204551.

ustalania opłaty oraz stawki opłaty uchwalonej przez radę gminy. Możliwe jest również w zakresie określonym ustawą (np. w przypadku domków letniskowych) uchwalenie zryczałtowanej stawki opłaty.

W przypadku nieruchomości niezamieszkałych obowiązkiem rady gminy jest uchwalenie stawki opłaty za pojemnik określonej pojemności. W tym przypadku opłata obliczana jest jako iloczyn zadeklarowanej przez właściciela nieruchomości niezamieszkałej liczby pojemników i stawki opłaty uchwalonej przez radę gminy. Uchwalanie stawek opłaty śmieciowej poddane zostało ścisłej reglamentacji ustawowej, wiążącej organy stanowiące gmin. Do ograniczeń tych zaliczyć należy przede wszystkim kryteria, które rada gminy musi wziąć pod uwagę przy ustalaniu stawki opłaty: liczbę mieszkańców zamieszkujących daną gminę, ilość wytwarzanych na terenie gminy odpadów komunalnych, koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, o których mowa w art. 6r ust. 2-2b i 2d, przypadki, w których właściciele nieruchomości wytwarzają odpady nieregularnie, w szczególności to, że na niektórych nieruchomościach odpady komunalne powstają sezonowo. „Ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach nie daje możliwości ustalenia opłaty za gospodarowanie odpadami w oparciu o rzeczywistą ilość wytwarzanych przez danego mieszkańca odpadów, a pozwala jedynie na zróżnicowanie stawki opłaty w zależności od powierzchni lokalu mieszkalnego, liczby mieszkańców zamieszkujących nieruchomość, odbierania odpadów z terenów wiejskich lub miejskich, a także od rodzaju zabudowy”³³⁶. Jak więc widać, uchwalenie stawki opłaty nie jest aktem w pełni samodzielnym pod kątem kalkulacji jej wysokości. Szereg kryteriów wskazanych w ustawie wiąże radę gminy, zwłaszcza w zakresie odniesienia wysokości opłaty do ogólnej kwoty kosztów funkcjonowania gminnego systemu gospodarowania odpadami, wskazując, że opłata nie zawiera w sobie charakteru jedynie fiskalnego. Ma bowiem być rekompensatą za koszty ponoszone przez podmiot publiczny w zakresie realizacji zadania publicznego. Na pojęcie kosztów funkcjonowania gminnego systemu gospodarowania należy spojrzeć szeroko i przez pryzmat funkcjonalny. Nie są to więc jedynie koszty bezpośrednio związane z techniczną stroną odbioru odpadów, lecz również wszystkie te wydatki, które są niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania programu, to znaczy bez których system ten nie mógłby prawidłowo funkcjonować³³⁷. Na opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie składają się więc jedynie koszty odbierania, transportu, zbierania, wywozów odpadów, jak również koszty funkcjonowania całego systemu obejmujące dodatkowo koszty odzysku i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, także koszty tworzenia i utrzymania punktów

³³⁶ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 20 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Op 246/16, SIP LEX nr 2220825.

³³⁷ Przepis art. 6 r ustawy wskazuje przeznaczenie środków pochodzących z opłaty śmieciowej.

selektywnego zbierania odpadów komunalnych, obsługi administracyjnej tego systemu, stąd nie mogą być one odnoszone do cen rynkowych, jakie dotychczas obowiązywały czy też obowiązujących w innych miejscowościach³³⁸. Stawki tej opłaty nie powinny więc zawierać tych elementów, które nie znajdują swojego odzwierciedlenia w kosztach realizowanych zadań – stąd ważne jest rzetelne ewidencjonowanie i kosztorysowanie funkcjonowania gminnego systemu, by na tych danych oprzeć decyzje w zakresie wysokości stawek opłaty śmieciowej. Stanowisko takie znajduje oparcie w orzecznictwie sądowym, dla przykładu Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku, w dniu 24 stycznia 2014 r. stwierdził: „Prawidłowo skalkulowana opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi powinna z jednej strony zapewniać sprawne funkcjonowanie systemu odbioru odpadów na terenie gminy, z drugiej zaś nie powinna stanowić źródła dodatkowych zysków gminy. Rzetelna kalkulacja wysokości opłat powinna w szczególności uwzględniać liczbę mieszkańców gminy, ilość wytwarzanych na terenie gminy odpadów komunalnych oraz koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami, na który składają się koszty odbierania, transportu, zbierania, odzysku i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, tworzenia i utrzymania punktów selektywnego zbierania odpadów komunalnych oraz obsługi administracyjnej tego systemu”³³⁹. Podobna konkluzja zawarta została w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 czerwca 2017 r.: „Rada gminy podejmując uchwałę w przedmiocie stawek opłaty za gospodarowanie odpadami jest zobowiązana do dokonania rzetelnej i wnikliwej kalkulacji wysokości stawki, tak aby pobierane opłaty pokrywały rzeczywiste koszty związane z funkcjonowaniem systemu zagospodarowania odpadami na terenie gminy. Prawidłowo skalkulowana opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi powinna z jednej strony zapewnić sprawne funkcjonowanie systemu odbioru odpadów na terenie gminy, z drugiej zaś nie powinna stanowić źródła dodatkowych zysków gminy”³⁴⁰. Oprócz wskazanych wyżej ograniczeń w zakresie sposobu kalkulacji opłaty śmieciowej przepisy ustawy wskazują również maksymalną wysokość stawek opłaty śmieciowej w przypadku selektywnego odbioru odpadów:

- w przypadku metody, o której mowa w art. 6j ust. 1 pkt 1 (liczba mieszkańców)
 - 2% przeciętnego miesięcznego dochodu rozporządzalnego na 1 osobę ogółem
 - za mieszkańca;
- w przypadku metody, o której mowa w art. 6j ust. 1 pkt 2 (ilość zużytej wody)
 - 0,7% przeciętnego miesięcznego dochodu rozporządzalnego na 1 osobę ogółem – za m³ zużytej wody;

³³⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 24 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Bk 525/13, SIP LEX nr 1438665.

³³⁹ Wyrok z dnia 24 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Bk 524/13, SIP LEX nr 1438664.

³⁴⁰ II FSK 1072/17, SIP LEX nr 2338496.

- w przypadku metody, o której mowa w art. 6j ust. 1 pkt 3 (powierzchnia lokalu) – 0,08% przeciętnego miesięcznego dochodu rozporządzalnego na 1 osobę ogółem – za m² powierzchni lokalu mieszkalnego;
- w przypadku metody, o której mowa w art. 6j ust. 2 (jedna stawka za gospodarstwo domowe) – 5,6% przeciętnego miesięcznego dochodu rozporządzalnego na 1 osobę ogółem – za gospodarstwo domowe.

W przypadku, w którym nie dochodzi do selektywnego zbierania odpadów komunalnych, rada gminy została zobowiązana do uchwalenia wyższych stawek opłaty, których wysokość nie może jednak przekroczyć odpowiednio dwukrotności wysokości maksymalnej stawki opłaty określonej w ust. 2a za odpady komunalne zbierane i odbierane w sposób selektywny. Uchwalenie podwyższonej stawki opłaty należy traktować jako obowiązek rady gminy, który musi zostać wypełniony w sytuacji zaistnienia przesłanki w postaci braku selektywnego odbioru odpadów komunalnych: „Przepis art. 6k ust. 3 u.c.p.g. zawiera bezwzględną dyrektywę dla rady gminy do określenia wyższych stawek opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, jeżeli odpady komunalne nie są w sposób selektywny zbierane i odbierane, nie wyższych jednak niż maksymalne stawki opłat, które wynoszą odpowiednio dwukrotną wysokość maksymalnej stawki opłaty określonej w ust. 2a za odpady komunalne zbierane i odbierane w sposób selektywny”³⁴¹.

Wśród pozostałych kompetencji kształtowania elementów konstrukcji opłaty należy wskazać możliwość wprowadzania zwolnień w opłacie śmieciowej. Zgodnie z art. 6k ust. 4 rada gminy w drodze uchwały może zwolnić w całości lub w części z opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy, w części dotyczącej gospodarstw domowych, w których dochód nie przekracza kwoty uprawniającej do świadczeń pieniężnych z pomocy społecznej, o której mowa w art. 8 ust. 1 lub 2 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2016 r. poz. 930 z późn. zm.), lub rodziny wielodzietne, o których mowa w ustawie z dnia 5 grudnia 2014 r. o Karcie Dużej Rodziny (Dz. U. z 2016 r. poz. 785 i 1579 oraz z 2017 r. poz. 777). Należy podkreślić fakultatywność tego uprawnienia, co powoduje, że rada gminy sama decyduje o możliwości wprowadzenia oraz zasadach zwolnień, pod warunkiem uwzględniania kryteriów wskazanych w ustawie³⁴². Uprawnienie do wprowadzenia zwolnienia ma swoje zakresowe ograniczenia zarówno podmiotowe, jak i przedmiotowe. W zakresie podmiotowym kompetencja rady gminy została ograniczona jedynie do właścicieli nieruchomości mieszkaniowych, a więc wykluczono z tej kategorii właścicieli nieruchomości niemieszkaniowych. Ponadto do tej kategorii osób zaliczono

³⁴¹ Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 6 lipca 2016 r., sygn. 50/2016, Dolno.2016/3508.

³⁴² Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 25 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 943/17, SIP LEX nr 2442726.

właściciele nieruchomości mieszkaniowych, posiadających status rodziny wielodzietnej, który zgodnie z przepisami ustawy o Karcie Dużej Rodziny przysługuje rodzinie, w której rodzic (rodzice) lub małżonek rodzica mają na utrzymaniu co najmniej troje dzieci: w wieku do ukończenia 18. roku życia; w wieku do ukończenia 25. roku życia – w przypadku gdy dziecko uczy się w:

- a) szkole – do dnia 30 września następującego po końcu roku szkolnego,
- b) szkole wyższej – do końca roku akademickiego,
- c) bez ograniczeń wiekowych – w przypadku dzieci legitymujących się orzeczeniem o umiarkowanym albo znacznym stopniu niepełnosprawności.

Należy więc stanowczo wykluczyć wprowadzanie jakichkolwiek innych grup mieszkańców jako uprawnionych do skorzystania z omawianej ulgi w opłacie śmieciowej. Wniosek taki wynika nie tylko z zastosowanych przez ustawodawcę sformułowań, ale również z ugruntowanego orzecznictwa sądowego, które nie tylko w odniesieniu do omawianego uprawnienia rady gminy, lecz w odniesieniu do całości uprawnień prawotwórczych organu stanowiącego w zakresie kształtowania opłaty śmieciowej podkreśla konieczność stosowania jednakowych kryteriów do wszystkich mieszkańców (z przewidzianymi ustawą wyjątkami), jak również ścisłą reglamentację tych uprawnień: „Przepisy u.c.p.g. nie przewidują możliwości różnicowania stawek opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi według cech wyróżniających mieszkańców danej miejscowości, takich jak: wiek, płeć, sytuacja bytowa. Przepis art. 6k ust. 4 u.c.p.g. nie upoważnia rady gminy do ustalenia dodatkowych kryteriów różnicowania opłat, aniżeli te, które wynikają z art. 6j ust. 2a tej ustawy. Różnicowanie stawek opłat według takich dodatkowych kryteriów nie mieści się w granicach delegacji ustawowej przewidzianej w art. 6j ust. 2a w zw. z art. 6k ust. 4 u.c.p.g.”³⁴³, lub też wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 23 października 2013 r., w którym stwierdzono: „Odnosnie do właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy, rada gminy nie ma kompetencji do zastosowania zwolnień podmiotowych, zarówno o charakterze grupowym, jak też indywidualnym. Zwolnienie z obowiązku ponoszenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi na terenie nieruchomości, na którym powstają odpady, w których zamieszkuje powyżej czterech osób, w ten sposób, że opłaty nie pobiera się od kolejnych osób, które zamieszkują w danej nieruchomości ma charakter ściśle podmiotowy. Zwolnienie to dotyczy konkretnych podmiotów, nie zaś przedmiotu, jakim jest gospodarstwo wieloosobowe (powyżej czterech osób) [...]”³⁴⁴. W zakresie przedmiotowym ograniczenia omawianego zwolnienia dotyczą rodzajów nieruchomości, ustawodawca ogranicza

³⁴³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. akt III SA/Po 1676/13, SIP LEX nr 1447889.

³⁴⁴ II SA/Po 668/13, SIP LEX nr 1414064. Podobne stanowisko przyjął Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w dniu 24 października 2014 r., sygn. akt II SA/Wr 551/13, SIP LEX nr 1405185.

bowiem możliwość zwalniania do nieruchomości mieszkalnych i to tylko w części dotyczącej gospodarstw domowych. Omawiane uprawnienia rady gminy posiadają więc wszelkie cechy charakterystyczne dla kompetencji stanowienia ulg o charakterze przedmiotowym (ustawodawca zakreśla zakres podmiotowy, beneficjentów tej ulgi), co oznacza konieczność takiego ukształtowania przepisów wydanych na podstawie art. 6k ust. 4, by nie doprowadziły one do wprowadzenia ulgi o charakterze podmiotowym lub mieszanym. Zwolnienie przedmiotowe użyte w przepisie art. 6k ust. 4 przesądza o tym, że może dotyczyć tylko i wyłącznie przedmiotu, a więc gospodarowania odpadami komunalnymi. Przedmiot zwolnienia powinien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podmiotu opłaty, a więc cechy przedmiotu muszą zostać tak w przepisie określone, żeby dotyczyły potencjalnie/hipotetycznie nieoznaczonych indywidualnych płatników opłaty za gospodarowanie odpadami³⁴⁵.

Ostatnim uprawnieniem (poza uchwaleniem wzoru deklaracji śmieciowej) z grupy przysługującej organowi stanowiącemu gminy³⁴⁶ jest możliwość decydowania o terminie, częstotliwości, trybie uiszczania opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, w tym do wskazania, czy opłatę uiszcza się z dołu czy z góry. Omawiana kompetencja, co należy podkreślić, nie uprawnia rady gminy do regulowania innych elementów konstrukcyjnych dotyczących obowiązku ponoszenia opłaty poza tymi wymienionymi w przepisie ani też dokonywania zmian za ich pomocą w innych regulacjach dotyczących konstrukcji opłaty³⁴⁷. Dookreślenie tych elementów realizacji obowiązku opłaty śmieciowej jest obowiązkiem rady gminy, w przeciwieństwie do wprowadzenia poboru opłaty w drodze inkasa, które należy traktować jako uprawnienie rady gminy. Na szczególne podkreślenie zasługuje także uprawnienie dotyczące płatności opłaty, bowiem w przeciwieństwie do standardowych regulacji z zakresu danin publicznych to rada gminy wskazuje, czy opłata płatna będzie z góry, czy też z dołu.

Konkludując mocno rozbudowaną część rozważań poświęconą opłacie śmieciowej, należy wskazać na rozwiązania przyjęte w ustawie charakterystyczne dla wszystkich danin publicznych, takich jak ustalanie stawek czy wprowadzanie ulg w zakresie tej opłaty: „Opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi ma więc charakter daniny publicznej, ale o charakterze niepodatkowym. Jest świadczeniem pieniężnym, przymusowym, bezwrotnym, jednostronnym, publicznoprawnym, ale odpłatnym i mającym realizować cele wynikające z przepisów ustawy o utrzymaniu czystości. Jednak wszystkie elementy tego

³⁴⁵ Zob.: uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 21 maja 2013 r., sygn. 12/686/2013, SIP LEX Wielk.2013/4577.

³⁴⁶ Zob.: K. Gawrońska, *Kompetencje rady gminy w zakresie zmiany uchwał dotyczących opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi*, „Finanse Komunalne” 2013, nr 12, s. 31.

³⁴⁷ Zob.: M. Błachut, *Wybrane problemy stanowienia aktów prawa miejscowego dotyczących opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2013, nr 1, s. 25.

obowiązku daninowego, w tym rodzaj zastosowanej stawki, muszą mieć podstawę prawną³⁴⁸. Należy zwrócić uwagę na szereg odstępstw od wskazanych wcześniej standardów. Kompetencje organu stanowiącego są w pewnych zakresach szersze niż w przypadku innych danin, np. w zakresie decydowania o zakresie podmiotowym opłaty czy wprowadzania rodzaju podstawy wymiaru opłaty (poprzez wybór dokonywany w ramach trzech wskazanych przez ustawodawcę). Bywają jednak również kompetencje znacząco ograniczone w stosunku do innych danin, jak na przykład w przypadku ustalania górnych stawek opłaty uzależnionych i ograniczonych do kosztów funkcjonowania gminnego systemu gospodarowania odpadami komunalnymi. Konstrukcja tych uprawnień, a w konsekwencji samej opłaty pozwala formułować tezę o jej oryginalności, jednak w odczuciu autora nie uzasadnia tezy o jej autonomii w stosunku do innych danin publicznych. Konstrukcja tej opłaty zawiera w sobie cechy opłaty, i to ekwiwalentnej, bo mającej co do zasady pokrywać jedynie koszty realizacji zadania³⁴⁹. Bezwzględnie opłata za wywóz odpadów komunalnych nie ma charakteru opłaty za usługę, ale jest daniną publiczną, co oznacza, że ma ona charakter obowiązkowy i mieszkaniec gminy nie jest zwolniony z jej płacenia nawet wtedy, gdy gmina niewłaściwie organizuje odbiór opadów³⁵⁰. Jest więc specyficznym rodzajem opłaty publicznej, o celowym i związanym przeznaczeniu oraz wysokości kalkulowanej przez przyzmat kosztów realizacji zadania.

Podobne jak wyżej zaprezentowane wnioski nasuwają się w przypadku opłaty z tej samej grupy, związanej z wyrejestrowaniem pojazdu na skutek dokumentowanej trwałej i zupełnej utraty posiadania pojazdu bez zmiany w zakresie prawa własności. W tym przypadku ustawodawca kategorycznie wskazuje obowiązek poniesienia takiej opłaty w ramach realizacji przez gminę zadań z zakresu utrzymania porządku i czystości³⁵¹. Z tym że w przypadku tej opłaty sposób jej obliczenia zostały scedowane na Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji, który w drodze rozporządzenia ustalił, że wysokość opłaty ustala się według algorytmu wskazanego w przepisach rozporządzenia³⁵². Brak jest w tym zakresie jakichkolwiek instrumentów oddziaływania przez organy gminy na wysokość tej opłaty.

W zakresie obligatoryjności opłaty za pobyt w izbie wytrzeźwień przepisy ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi nakazują jednostkom

³⁴⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 17 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Bk 84/18, SIP LEX nr 2480160.

³⁴⁹ Zob.: P. Kaźmierczak, *Na co mogą iść pieniądze za śmieci*, „Wspólnota” 2014, nr 18, s. 32.

³⁵⁰ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 4 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 344/17, SIP LEX nr 2329922.

³⁵¹ Opłata ta wprowadzona jest przepisem art. 79 ust. 5 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. prawo o ruchu drogowym, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1990 ze zm. Zob.: S. Soboń, *Kodeks drogowy. Komentarz z orzecznictwem NSA, SN i TK*, Warszawa 2016, s. 447.

³⁵² Rozporządzenie z dnia 3 kwietnia 2002 r., Dz. U. z 2002 r. Nr 44, poz. 419.

samorządu terytorialnego pobór tej opłaty. Kompetencje organu stanowiącego sprawują się do uchwalenia stawki opłaty za pobyt w izbie wytrzeźwień, jednakże od ustalonej i waloryzowanej na podstawie ustawy wysokości. Znamienne dla prowadzonego wywodu jest retrospektywne spojrzenie na obecną regulację prawną, problematyką tą zajmował się bowiem Trybunał Konstytucyjny, który w swym orzeczeniu z dnia 3 kwietnia 2012 r. stwierdził: „Opłata za pobyt w izbie wytrzeźwień jest przymusowym, bezwrotnym i odpłatnym świadczeniem pieniężnym, zasilającym budżet jednostki samorządu terytorialnego, nałożonym ustawą i obwarowanym rygorem egzekucji administracyjnej. W ocenie Trybunału, spełnia ona zatem wszystkie kryteria daniny publicznej, o której mowa w art. 217 Konstytucji. Przepis ten zawęża – w stosunku do art. 92 ust. 1 Konstytucji – obszar regulacji podustawowej. Opłata za pobyt w izbie wytrzeźwień powinna być zatem nie tylko nałożona ustawą, ale zasady ustalania jej wysokości również winny być zamieszczone w ustawie”³⁵³. Obecne brzmienie przepisów regulujących obowiązek ponoszenia opłaty za pobyt w izbie wytrzeźwień jest efektem zmian polegających przede wszystkim na doprecyzowaniu zasad ustalania wysokości tej opłaty na gruncie ustawowym³⁵⁴. Wysokość opłaty ustalana przez radę gminy (izby są prowadzone w miejscowościach o liczbie mieszkańców przekraczającej 50 tys.) musi uwzględniać przeciętny koszt pobytu osoby przyjętej albo zatrzymanej w jednostce Policji. Maksymalna wysokość opłaty w 2018 r. nie może przekroczyć kwoty 304,14 zł i podlega corocznej waloryzacji o średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem w poprzednim roku kalendarzowym. Oprócz ustalenia wysokości opłaty kompetencją rady gminy jest również możliwość uchwalenia w wyjątkowych przypadkach (kierując się szczególnym charakterem placówki) uchwały o odstąpieniu od pobierania opłat przez tę placówkę³⁵⁵.

Złożona sytuacja występuje w przypadku opłat wymierzanych na podstawie ustawy o drogach publicznych. Ustawodawca różnicuje charakter opłat za strefy płatnego parkowania i opłaty za przejazd przez tunele, mosty i przeprawy promowe. W pierwszym przypadku ustawodawca zobowiązuje osoby korzystające ze stref płatnego parkowania do ponoszenia opłat, co jednak nie prowadzi wprost do wniosku o obowiązkowość tych opłat, gdyż w kolejnych przepisach (art. 13b) ustawodawca wskazuje, iż rada gminy może wprowadzić na wniosek organu wykonawczego i po zaopiniowaniu przez organy zarządzające drogami strefy płatnego parkowania. Zasada

³⁵³ K 12/11, OTK-A 2012/4/37.

³⁵⁴ Z pisma Prokuratora Generalnego RP z dnia 13 sierpnia 2013 r. skierowanego do Szefa Kancelarii Sejmu, nr PG VII G 025/227/13, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/23CE2C5CD1953277C1257BD0004B2784/%24File/1571-002.pdf> [dostęp 26.07.2018].

³⁵⁵ I. Skrzydło-Niżnik, G. Zalas, *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi*, Kraków 2002, s. 416.

wyrażona w przywołanych przepisach wprowadza więc zasadę ponoszenia opłat za korzystanie z miejsc parkingowych, lecz w przypadku dróg podległych gminom pozostawia kwestie ich wprowadzenia woli organów gminy. Warto przytoczyć w tym miejscu fragment uzasadnienia wyroku: „[...] Ustawa z 1985 r. o drogach publicznych wprowadzając generalną zasadę odpłatności za parkowanie pojazdów samochodowych w strefach płatnego parkowania, nie zawiera upoważnienia do ustanowienia wyłączenia z obowiązku pobierania opłat w strefie płatnego parkowania, ani też nie upoważnia rady do wprowadzenia takiego wyłączenia w strefie płatnego parkowania [...]”³⁵⁶ oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim: „Jeżeli rada gminy (miasta), zdecyduje się na ustalenie strefy płatnego parkowania i w dalszej kolejności skorzysta uprawnienia do wprowadzenia opłat abonamentowych lub zryczałtowanych albo stawki zerowej dla określonych grup użytkowników dróg, to szczególne ustalenie warunków ich przysługiwania czy wysokości również pozostaje w gestii rady gminy. Wprowadzenie opłat zryczałtowanych czy abonamentowych jak też z stawki zerowej dla niektórych użytkowników dróg nie stanowi zatem obowiązku nałożonego na radę gminy. Wskazana swoboda działania rady gminy w tym zakresie nie oznacza całkowitej dowolności. Ograniczona jest celem ustanowienia strefy oraz zasadami wypływającymi z norm konstytucyjnych”³⁵⁷. Oprócz samej woli wprowadzenia opłat (jedynie w dni robocze) niezbędne jest jeszcze wypełnienie przesłanek ustawowych związanych z deficytem miejsc parkingowych, ponadto jeżeli uzasadniają to potrzeby organizacji ruchu, w celu zwiększenia rotacji parkujących pojazdów samochodowych lub realizacji lokalnej polityki transportowej, w szczególności w celu ograniczenia dostępności tego obszaru dla pojazdów samochodowych lub wprowadzenia preferencji dla komunikacji zbiorowej. Co ważne, w przypadku opłat za płatne parkowanie brak jest podstaw prawnych do wymierzania tych opłat, co ogranicza kompetencje organy wykonawczego jedynie do poboru tej opłaty³⁵⁸. Konsekwencją wprowadzenia strefy płatnego parkowania jest dookreślenie warunków jej wysokości oraz zasad pokrywania. Dookreślenie przywołanych wyżej elementów poddane zostało jednak licznym ograniczeniom wynikającym z przepisu art. 13 b ustawy, jak i innych regulacji wynikających z tej ustawy. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na szeroko komentowany problem dni, w których obowiązywać może opłata za płatny postój. Ustawodawca zezwala na wprowadzanie tych opłat w dni robocze, jednakże wiele gmin uznało za taki dzień również sobotę, co wywołało reakcję w postaci szeregu orzeczeń

³⁵⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 21 września 2017 r., sygn. akt VIII SA/Wa 130/17, SIP LEX nr 2393233.

³⁵⁷ Wyrok z dnia 14 maja 2014 r., sygn. akt II SA/Go 290/14, SIP LEX nr 1485736.

³⁵⁸ Zob.: R.A. Strachowska, *op. cit.*, s. 83.

sądowych i organów nadzoru, niedopuszczających wprowadzania opłaty w dzień wolny, za jaki należy uznać sobotę³⁵⁹.

Powracając do kompetencji, należy zwrócić uwagę na ograniczony zakres regulacji pozostawiony organowi stanowiącemu. Nie ma on uprawnień kształtujących, wykraczających poza enumeratywnie wymienione, sprowadzające się do decydowania o wysokości stawki opłaty wprowadzenia opłaty abonamentowej lub zryczałtowanej oraz zerowej stawki opłaty dla niektórych użytkowników drogi, ustalenia sposobu pobierania opłaty oraz możliwości różnicowania stawek opłaty w zależności od miejsca postoju. Wysokość opłaty została pozostawiona woli rady gminy, z wyjątkiem ustawowego ograniczenia wysokości opłaty za pierwszą godzinę parkowania, która nie może przekroczyć 3 zł. Ustawodawca w kolejnych przepisach (art. 13b ust. 5) zamieścił następujące ograniczenia dotyczące kształtowania wysokości opłaty: przy ustalaniu stawek uwzględnia się progresywne narastanie opłaty przez pierwsze trzy godziny postoju, przy czym progresja nie może przekraczać powiększenia stawki opłaty o 20% za kolejne godziny w stosunku do stawki za poprzednią godzinę postoju. Stawka opłaty za czwartą godzinę i za kolejne godziny postoju nie może przekraczać stawki opłaty za pierwszą godzinę postoju. W pozostałym zakresie ustawodawca nie ogranicza rady gminy co do kryteriów ustalania wysokości opłat za płatne parkowanie. Wydaje się, że rada gminy powinna się kierować ogólnymi zasadami wynikającymi z uzasadnienia dla wprowadzania stref płatnego parkowania, a więc realizować nie tylko cel fiskalny, lecz również ustalić wysokość opłaty na poziomie pozwalającym zrealizować podstawową funkcję tej opłaty, jaką jest reglamentacja wjazdu i parkowania pojazdów mechanicznych do tych stref miejscowości, które charakteryzują się deficytem miejsc postojowych lub z innych względów uzasadnione jest ograniczanie wjazdu samochodów do tych stref. Opłata ta może więc być skutecznym narzędziem przeciwdziałania zbytniemu natężeniu ruchu w centrach miast czy też innych wrażliwych ze względu na natężenie ruchu częściach miast.

W drugiej z przysługujących kompetencji ustawodawca dopuszcza wprowadzanie przez radę gminy abonamentu lub ryczałtu w zakresie wywiązywania się z obowiązku poniesienia opłaty, a także deleguje radę do wprowadzania preferencji w postaci stawki zerowej dla niektórych użytkowników dróg. Zakres swobody pozostawiony radzie gminy jest więc w tym zakresie duży, bowiem brak ustawowych kryteriów (poza ustawowymi zwolnieniami, co wyklucza objęcie tych sytuacji przepisami prawa miejscowego) doboru podmiotów, wobec których można stosować preferencje. Zgodnie z orzecnictwem przyjmuje się daleko idącą swobodę w tym zakresie, jednakże swobodę ograniczoną

³⁵⁹ Zob.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 lutego 2018 r., sygn. akt OSK 1882/17, SIP LEX nr 2469286 lub Rozstrzygnięcie Nadzorcze Wojewody Pomorskiego z dnia 1 czerwca 2016 r., sygn. akt nr PN-II.4131.53.2016. KG, Pomor.2016/2110.

ogólnymi zasadami, które wyrażone zostały w uzasadnieniu dla wprowadzeniu opłaty za płatne parkowanie: „Ustawodawca nie wprowadził w u.d.p. kryteriów, jakimi obowiązana jest kierować się rada gminy przy doborze użytkowników drogi uprawnionych do korzystania z preferencyjnych zasad ponoszenia opłat za parkowanie pojazdów samochodowych na drogach publicznych w strefie płatnego parkowania, pozostawiając w tym zakresie swobodę radzie gminy. Oznacza to, że organ może działać w tym zakresie na zasadzie uznaniowości, jednakże w granicach wyznaczonych przez ustawodawcę co do celu, jakiemu generalnie służy wprowadzenie opłat za parkowanie”³⁶⁰. Wolą organu stanowiącego będzie wskazanie tych użytkowników, którzy skorzystać mogą z preferencyjnej stawki, w praktyce dotyczy to np. taksówek parkujących w granicach stref płatnego postoju czy innych pojazdów związanych z realizacją ważnych społecznie funkcji, np. dostarczających zaopatrzenie. Bez względu jednak na zakres podmiotowy preferencji rada gminy powinna uzasadnić swój wybór, nie można bowiem, o czym była już mowa, wprowadzać w sposób niczym nieograniczony ulg w tej opłacie w sposób niweczący jej uzasadnienie ustawowe. Znamiennym przykładem takiej działalności jest sytuacja opisana w Rozstrzygnięciu Nadzorczym Wojewody Dolnośląskiego z dnia 30 grudnia 2011 r.: „Niczym nieuzasadnione uznać należy wprowadzenie szczególnych regulacji dotyczących abonamentów postojowych przysługujących osobom sprawującym funkcje publiczne, jakimi są radni gminy, a dodatkowo na warunkach korzystniejszych niż ma to miejsce w przypadku innych podmiotów korzystających z dróg publicznych usytuowanych w strefie płatnego parkowania”³⁶¹.

Kolejną kompetencją rady gminy niemającą jednak bezpośredniego wpływu na wysokość opłaty jest ustalenie sposobu pobierania tej opłaty. Jak podkreśla się w literaturze, przedmiotem regulacji powinny być techniczna i organizacyjna metoda uiszczania opłaty czy też sposób dokumentowania uiszczenia opłaty³⁶². Ostatnią kompetencją rady gminy jest możliwość różnicowania stawek opłaty ze względu na miejsce postoju. Brak jest w tym przypadku ograniczeń ustawowych dotyczących wprost tej kompetencji, należy więc przyjąć jako aktualne wszystkie uwagi poczynione wcześniej, dotyczące instrumentów kształtowania wysokości tej opłaty, a oparte na ogólnych założeniach ustawy.

W sytuacji przewidzianej w przepisie art. 13f u.d.p., a więc braku uiszczenia jej przez podmiot zobowiązany, ustawodawca nakazuje pobierać opłatę dodatkową. Wniosek o obligatoryjności tej opłaty wynika zarówno z brzmienia przepisu stanowiącego podstawę jego nakładania, jak i funkcji, którą ma pełnić. Obowiązek uiszczenia opłaty dodatkowej wynika z mocy prawa i powstaje w sytuacji, gdy pojazd, poza pojazdami

³⁶⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2011 r., sygn. akt VII SA/Wa 96/11, SIP LEX nr 1135768.

³⁶¹ NK-N.4131.153.2011.GD1, Dolno.2012/55.

³⁶² R.A. Strachowska, *op. cit.*, s. 84.

zwolnionymi uchwałą rady gminy (miasta) z obowiązku ponoszenia opłat za parkowanie, zostaje zaparkowany w strefie płatnego parkowania bez uiszczenia stosownej opłaty. Innymi słowy zarządca drogi nie jest zobowiązany do wydania orzeczenia, na mocy którego nakłada się obowiązek uiszczenia opłaty dodatkowej. Obowiązek ten powstaje na skutek nieopłacenia opłaty za postój pojazdu w strefie płatnego parkowania, co zostaje udokumentowane przez służby zarządcy drogi poprzez wystawienie wezwania do uiszczenia opłaty³⁶³. Opłata dodatkowa jest traktowana nie jako kara czy też innego rodzaju sankcja prawna (choć niewątpliwie i taką funkcję można jej przypisać), co ekwiwalent za zajmowanie miejsca parkingowego przez podmiot nieuprawniony, czyli osobę, która nie uiściła opłaty, choć opłata taka była uzasadniona³⁶⁴. Powstają wątpliwości, czy opłata dodatkowa jest opłatą samoistną, tzn. wynikającą z przepisów ustawy o drogach publicznych, czy też wymaga podjęcia przez radę gminy uchwały w tym przedmiocie. Wydaje się, że konsekwencją wprowadzenia opłaty za postój w strefie płatnego parkowania jest nie tyle konieczność wprowadzenia opłaty dodatkowej, gdyż ta wynika z samego prawa, co konieczność ustalenia istotnych elementów niezbędnych do jej poboru, takich jak wysokość czy też sposób jej pobierania³⁶⁵. Wniosek taki wydaje się uzasadniony i poparty tezami orzeczeń w zakresie opłaty dodatkowej, np. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 września 2015 r. wskazano, że: „stosownie do treści art. 13f ust. 1 u.d.p. za nieuiszczenie opłat, o których mowa w art. 13 ust. 1 pkt 1, pobiera się opłatę dodatkową. Rada gminy (rada miasta) określa wysokość opłaty dodatkowej, o której mowa w ust. 1, oraz sposób jej pobierania. Wysokość opłaty dodatkowej nie może przekroczyć 50 zł (art. 13f ust. 2 u.d.p.). Użycie słowa: «pobiera» wskazuje jednoznacznie, że obowiązek uiszczenia opłaty za parkowanie i opłaty dodatkowej, jeżeli ta pierwsza nie zostanie uiszczona, jest obowiązkiem wynikającym z mocy prawa. W tym zakresie nie jest zatem wymagane konkretyzowanie obowiązku w drodze indywidualnego aktu administracyjnego»³⁶⁶.

W przypadku opłat o charakterze fakultatywnym (o ich fakultatywności świadczy użyte w art. 13 ust. 2 sformułowanie, iż korzystający z dróg publicznych mogą być zobowiązani do przedmiotowych opłat) w przypadku dróg znajdujących się pod zarządem jednostek samorządu terytorialnego, kompetencje rad gmin omówione w odniesieniu do opłat za płatne parkowanie nie różnią się zasadniczo od siebie, z pewnymi wyjątkami. Po pierwsze, we wszystkich sytuacjach (przejazdu przez mosty, tunele czy przeprawy

³⁶³ Zob.: postanowienie Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 9 maja 2013 r., sygn. akt 1949/13, SIP LEX nr 1728193.

³⁶⁴ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 października 2017 r., sygn. akt III SA/Po 365/17, SIP LEX, nr 2375307.

³⁶⁵ Podobny wniosek prezentuje P. Zaborniak, [w:] W. Maciejko, P. Zaborniak, *op. cit.*, s. 127.

³⁶⁶ II GSK 1219/14, SIP LEX nr 1986567.

promowe) niezbędne jest uchwalenie przez organ stanowiący uchwał wprowadzających opłaty, gdyż aby były one obowiązujące na terenie gminy, konieczne jest podjęcie uchwały o ich wprowadzeniu. Po drugie, organ stanowiący gminy związany jest ogólnymi zasadami wprowadzania tych opłat w przypadku mostów i tuneli, tylko jeśli przekraczają one 400 m długości (brak jest takich ograniczeń w przypadku opłat za przeprawy promowe). Podobnie jak w przypadku opłaty za płatne parkowanie, ustawodawca ograniczył górną granicę stawki opłat, ustalając ją na poziomie wskazanym w ustawie, a zależnym od przyjętych przez ustawodawcę rodzajów pojazdów czy też osób lub zwierząt przewożonych promem. Tym samym ustawodawca ograniczył również radę gminy w dookreślaniu podmiotów zobowiązanych do ponoszenia tych opłat. W pozostałym zakresie (poza ustalaniem wysokości opłat w granicach ustawowych upoważnień) rada gminy może wprowadzić opłaty abonamentowe lub zryczałtowaną oraz zerową stawkę opłaty dla niektórych użytkowników drogi, określa sposób ogłaszania wysokości oraz sposób pobierania tej opłaty.

Na koniec tej części opracowania zostaną omówione opłaty związane z usługami z zakresu pomocy społecznej, regulowanymi przez ustawę z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej³⁶⁷, która w przepisie art. 60 konstytuuje obowiązek ponoszenia opłat za pobyt w domu pomocy społecznej. Ustawodawca używa sformułowania „pobyt w domu pomocy społecznej jest odpłatny”, jednocześnie zakreślając górną granicę wysokości tej opłaty, odwołując się do średniego miesięcznego kosztu utrzymania, który jest ogłaszany przez organ wykonawczy samorządu terytorialnego. Użyte sformułowania pozwalają stawiać tezę o obligatoryjności opłat za pobyt w domach pomocy społecznej, w tę stronę wydaje się również podążać orzecznictwo sądowe. Dominujący jest bowiem pogląd, iż ustalając odpłatność za pobyt w określonym domu pomocy społecznej, organ uwzględnić musi, m.in. wysokość średniego miesięcznego kosztu utrzymania mieszkańca danej placówki ustalonego i ogłoszonego przez właściwy podmiot. Celem umowy, o której mowa w art. 103 ust. 2 u.p.s., nie jest nawiązanie cywilnoprawnego stosunku zobowiązującego do ponoszenia opłat za pobyt w domu pomocy społecznej, ale ustalenie wysokości opłaty „wnoszonej” przez te osoby, a więc opłaty, której obowiązek ponoszenia został już ustalony³⁶⁸. Jednakże wątpliwości pojawiają się przy analizie kolejnego przepisu (art. 60 ust. 3), w którym ustawodawca stwierdza, że ogłoszony średni miesięczny koszt utrzymania mieszkańca w domu pomocy społecznej (o którym mowa w ust. 2 art. 60) może być niższy niż obliczony zgodnie z art. 6 pkt 15 ustawy, jednak pod warunkiem zapewnienia realizacji zadań na poziomie obowiązującego standardu. Jednakże i ten przepis nie daje

³⁶⁷ T.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1508 ze zm.

³⁶⁸ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 października 2012 r., sygn. akt I SA/Wa 1405/12, SIP LEX nr 1240166.

podstaw dla całkowitej rezygnacji z opłat za pobyt w domu opieki społecznej, gdyż w omawianych przepisach znajdują się uprawnienia do kształtowania wysokości tych opłat, a nie do rezygnacji z nich. Wydaje się więc uprawniony pogląd o możliwości minimalizowania wysokości opłat nawet do poziomu uznanego za symboliczny, jednakże bez całkowitej rezygnacji z tego dochodu. Co ważne dla prowadzonego wywodu, organy stanowiące gmin nie mają żadnych uprawnień w zakresie kształtowania wysokości omawianej opłaty, całość kompetencji w zakresie ustalania jej wysokości przysługuje organowi wykonawczemu. Ustawodawca w sposób wyjątkowy potraktował więc tę regulację, rezygnując z wykorzystania formy uchwały organu stanowiącego dla ustalenia wysokości kosztów ponoszonych za pobyt w domach pomocy społecznej³⁶⁹.

W przypadku opłat za gospodarcze korzystanie ze środowiska zauważalny jest (tak jak i w pierwszej grupie opłat) brak instrumentu przysługującego organom gminy w zakresie wprowadzania i istnienia tych opłat. Organ stanowiący nie decyduje więc o tym, czy opłata będzie obowiązywała na terenie gminy, lecz co najwyżej o zagadnieniach dotyczących jej poboru i w wąskim zakresie jej wysokości, ewentualnie sposobie poboru i innych kwestiach proceduralnych.

Rozpocząć warto od opłaty, która w ostatnim czasie wzbudzała wiele kontrowersji, to znaczy od opłaty za usunięcie drzew i krzewów. W obecnym kształcie ustawy o ochronie przyrody powiązано obowiązek ponoszenia opłaty za usunięcie drzew i krzewów z podmiotem, na rzecz którego wydawane jest zezwolenie na usunięcie drzew i krzewów. Jak podkreśla się w literaturze, ponoszenie opłat jest regułą wynikającą z zezwolenia³⁷⁰. Stąd też wniosek, że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego nie ma możliwości ingerowania w byt opłaty za zezwolenie na wycięcie drzew lub krzewów, obowiązek ponoszenia tej opłaty wynika bowiem wprost z przepisów ustawy. Podobny wniosek należy sformułować w zakresie kształtowania elementów konstrukcyjnych tej opłaty, pomimo bowiem ciężących na organie stanowiącym gminy obowiązków związanych z dbałością o przyrodę na terenie gminy ustawodawca wszystkie kompetencje dotyczące regulowania wysokości opłaty oraz zasad jej wymierzania i poboru zarezerwował sobie lub też organowi wykonawczemu gminy, pozbawiając tym samym radę gminy efektywnego narzędzia prowadzenia gminnej polityki w zakresie ochrony przyrody.

Kolejną opłatą z tej grupy jest opłata eksploatacyjna, uregulowana w przepisach ustawy Prawo geologiczne i górnicze³⁷¹. Tu również brak jest jakichkolwiek kompetencji do decydowania o istnieniu opłaty eksploatacyjnej. Podobnie rzecz się ma w stosunku

³⁶⁹ Zob.: I. Sierpowska, *Pomoc społeczna. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 292.

³⁷⁰ K. Gruszecki, *Ustawa o ochronie przyrody. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 553.

³⁷¹ Jest to opłata, z której wpływy dzielone są proporcjonalnie pomiędzy budżet gminy (60%) i Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (40% wpływów).

do opłaty za magazynowanie substancji, odpadów i dwutlenku węgla. W obu przypadkach obowiązek uiszczenia opłat powstaje z mocy prawa, wtedy kiedy przedsiębiorca dokonuje czynności określonych w ustawie³⁷². Brak jest również, jak w przypadku wcześniej omówionej opłaty, kompetencji rady gminy w zakresie kształtowania jakichkolwiek elementów konstrukcyjnych opłat, jak również innych ważnych dla wymiaru i poboru tych opłat zagadnień.

Ostatnią grupą są opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska uregulowane w ustawie Prawo ochrony środowiska. Opłaty (i kary) przewidziane w przywołanej ustawie są co do zasady dochodem Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, jednakże przepis art. 402 ustawy wskazuje, że w określonych ustawą proporcjach zasilają również budżet gmin. Nie są to więc dochody wymierzane ani realizowane przez gminę (jej organy lub jednostki organizacyjne), a jedynie należności, które w terminach i trybie wynikającym z ustawy przekazywane są jako dochód budżetu gminnego. Co warte podkreślenia, gminie przysługuje roszczenie sądowe o przekazanie w wynikającym z ustawy czasie i wysokości należnych dochodów³⁷³. Przy takiej regulacji prawnej, w której organy gminy zostały pozbawione jakichkolwiek instrumentów oddziaływania na wysokość tych dochodów, bezprzedmiotowe jest również rozważanie na temat wprowadzania tych dochodów w drodze woli organów gminy czy też uprawnień w zakresie kształtowania ich wysokości.

Konkludując, zasadniczo w całej omówionej grupie dochodów instrumenty oddziaływania na te dochody są bardzo ograniczone i to do organów wykonawczych, albo też żadne, co pozwala traktować opłaty te według nomenklatury przyjętej we wcześniejszych rozdziałach jako dochody własne, lecz w szerokim znaczeniu, a więc pozbawione instrumentów władztwa dochodowego po stronie organów gminy.

Przechodząc do ostatniej grupy opłat (parapodatków), należy zwrócić uwagę na brzmienie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (art. 15 ust. 1, 17 ust. 1 i 1a, 17a ust. 1, 18a ust. 1), jak i poglądy doktryny prawa finansowego³⁷⁴, które jednoznacznie przesądzają istnienie możliwości decydowania o wprowadzaniu tego typu

³⁷² A. Świsłak, *Opodatkowanie wydobycia surowców naturalnych w Polsce*, Warszawa 2018, s. 128.

³⁷³ Zob.: K. Gruszecki, *Prawo ochrony środowiska. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 1198 i przywołana tam uchwała Sądu Najwyższego z dnia 23 lutego 1995 r., sygn. akt III CZP 14/95, w której stwierdzono że: „Gmina może dochodzić na drodze sądowej roszczenia przeciwko Skarbowi Państwa o przekazanie dochodu gminnych funduszy w wysokości 10% wpływów z opłat i kar, o których mowa w art. 87 lit. b ust. 5 ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o ochronie i kształtowaniu środowiska” – t.j. Dz. U. z 1994 r. Nr 49, poz. 196. Pomimo nieaktualności stanu prawnego według przywołanego autora uchwała nadal pozostaje aktualna.

³⁷⁴ Fakultatywność tych opłat (będących w rzeczywistości podatkami) postulowana była od dawna, lecz fakultatywność opłaty targowej została wprowadzona dopiero w 2016 r., zob.: L. Etel, R. Długier, *op. cit.*, s. 134.

danin, co z kolei wskazuje na ich charakter fakultatywny. Pominąwszy w tym miejscu wymogi prawne (jak np. posiadanie statusu uzdrowiska), od woli organu stanowiącego zależeć będzie obowiązywanie na terenie gminy opłat zaliczonych do tej kategorii opłat publicznych. W pierwszej kolejności organy gminy powinny rozważyć możliwość wprowadzenia opłat (miejscowej i uzdrowiskowej), a w dalszej kolejności po podjęciu uchwały o wprowadzeniu omawianych opłat stają się zobowiązane do wprowadzania reguł wynikających z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dotyczących przede wszystkim doprecyzowania warunków wymiaru i poboru tych opłat³⁷⁵. Wobec braku trybu imperatywnego nie ma podstaw do doszukiwania się jakiegokolwiek poza polityczną odpowiedzialności za brak wprowadzenia uchwały w sprawie przedmiotowych opłat. Trafny wydaje się być pogląd, iż przy wprowadzaniu tych opłat organ stanowiący powinien kierować się przede wszystkim względami ekonomicznymi, bacząc, by wpływy z tych źródeł dochodów nie były niższe niż koszty ich wymiaru i poboru³⁷⁶.

W zakresie uprawnień przysługujących organowi stanowiącemu gminy można je rozważać w odniesieniu do wszystkich opłat w ogóle, jak i uregulowanych w sposób indywidualny. Do grupy instrumentów mających zastosowanie do wszystkich opłat należy zaliczyć kształtowanie wysokości stawek opłat, zasad ustalania opłat, poboru opłat, terminów płatności opłat oraz wprowadzić inne niż ustawowe zwolnienia przedmiotowe z przedmiotowych opłat. Za podstawową kompetencję należy uznać ustalanie stawek opisywanych opłat. Ustawodawca nakazuje przy wprowadzeniu obowiązywania tych opłat na terenie gminy uchwalenie ich stawek w granicach stawek ustawowych. Co prawda, ustawodawca wskazał górne granice stawek, lecz należy przyjąć, że dolna granica nie może równać się zeru, gdyż byłaby zwolnieniem z opłaty. Górne granice zostały ustalone w formie stawek kwotowych należnych za dzień, za powierzchnię (opłata reklamowa) lub za liczbę psów (opłata od posiadania psów). W granicach tych rada gminy ma pełną swobodę kształtowania obciążeń z zakresu omawianych opłat, co więcej, posiada instrument kształtowania polityki podatkowej, gdyż ustawodawca zezwolił na różnicowanie stawek opłat. Zgodnie z utrwalonym już orzecznictwem sądowym: „W ramach granic wyznaczonych przez art. 15 u.p.o.l. oraz art. 19 pkt 1 lit. a u.p.o.l. gminy mają swobodę ustalania obciążeń podatkowych i mogą realizować własną politykę lokalną w tym zakresie, a zasadniczo jedynym ustawowym ograniczeniem w ustalaniu przez gminy stawek opłaty targowej jest zakaz przekraczania stawek maksymalnych określanych na każdy rok przez Ministra Finansów w formie obwieszczenia w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych. Prawo gminy do różnicowania stawek opłaty wynika również

³⁷⁵ Zob.: B. Pahl, *Podatki...*, s. 280.

³⁷⁶ Zob.: P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 312.

z art. 2 ust. 3 u.s.g. oraz art. 168 Konstytucji RP³⁷⁷. Różnicowanie stawek omawianych opłat jest nieograniczone (z wyjątkiem ograniczeń ustawowych), jednakże jedynie w zakresie przedmiotowym, niedozwolone zaś w zakresie kryterium podmiotowego³⁷⁸. W zakresie ustalania opłat przez organ stanowiący gminy wydaje się słuszna teza mówiąca, że treścią tego uprawnienia jest tylko i wyłącznie doprecyzowanie tych elementów konstrukcyjnych opłat, których nie doprecyzował ustawowo sam ustawodawca³⁷⁹. Przy tak przyjętej konstrukcji kompetencji rady gminy należy doszukiwać się ciężącego na niej obowiązku ustalenia podstawy opodatkowania, stawek, terminów płatności, miejsca i formy zapłaty. Przepisy nie przewidują możliwości pobierania opłaty targowej w innych miejscach niż targowiska. Przepisy nie przewidują również kompetencji dla rad gmin, na mocy których byłyby one upoważnione do konstruowania definicji legalnych targowiska. Ustawodawca ograniczył się do wskazania podmiotu i przedmiotu opłaty targowej. Pozostałe istotne elementy konstrukcji opłaty targowej pozostawił do uregulowania radzie gminy. Realizacja opłat lokalnych wymaga zatem określenia wszystkich istotnych elementów, a więc również podstawy opodatkowania, stawek, terminów płatności, miejsca i formy zapłaty. Brak uchwały w tym zakresie uniemożliwia przeistoczenie się wynikającego z ustawy obowiązku regulowania tych opłat w zobowiązanie konkretnych podmiotów. Rada gminy może (ale nie musi) zarządzić pobór opłat lokalnych w formie inkasa. Jest to uprawnienie, a nie obowiązek rady gminy. Rada gminy może wprowadzać inne zwolnienia od opłat lokalnych niż określone w u.p.o.l., ale nie musi³⁸⁰.

Tak jak i w poprzednich sytuacjach, nie można uznawać uprawnienia w zakresie ustanawiania poboru w drodze inkasa za kompetencję wpływającą na konstrukcję tych dochodów publicznych (choć mogą wpływać na wysokość tych dochodów, ze względu na wynagrodzenie przyznawane inkasentom), to jednak jest to na tyle istotna kompetencja organu stanowiącego, by poświęcić jej uwagę w tym miejscu. Należy zwrócić uwagę przede wszystkim na to, że w przypadku omawianych opłat brak jest miejsca na wydawanie decyzji ustalającej wysokość tych opłat, w związku z tym należy przyjąć, iż zobowiązania do poniesienia tych opłat powstają z mocy prawa. Tym samym uprawnienia w zakresie ustanowienia poboru opłat w drodze inkasa należy traktować dosłownie i nie przypisywać tym osobom uprawnień przysługujących płatnikom. Tak więc ustanowienie

³⁷⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 stycznia 2016 r., sygn. akt I SA/Gl 588/15, SIP LEX nr 1995484, jak również wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1218/16, SIP LEX nr 2139834.

³⁷⁸ Szerzej na temat różnicowania stawek opłaty targowej: B. Pahl, *Granice różnicowania stawek opłaty targowej przez radę gminy*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 7-8, s. 78.

³⁷⁹ Zob.: L. Etel, *Komentarz do art. 19*, [w:] L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 422 i n.

³⁸⁰ Zob.: uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 16 listopada 2011 r., sygn. akt nr 22/1870/2011, Wielk.2011/354/6233.

inkasentów zobowiązuje ich jedynie do poboru opłat, a nie do ich ustalania³⁸¹. Określenie inkasentów i ustalenie im wynagrodzenia wymaga od rady gminy precyzyjnego formułowania zapisów uchwał wydawanych w tym zakresie, zgodnie bowiem z obowiązującym orzecznictwem (i to nie tylko sądów administracyjnych) uchwała taka musi wskazywać konkretne podmioty, które uzyskują status inkasenta opłaty lokalnej lub opłat lokalnych: „Sposób unormowania instytucji inkasa w art. 19 pkt 2 u.p.o.l. wymaga, by określenie inkasentów nastąpiło wyłącznie przez wskazanie konkretnej osoby fizycznej z imienia i nazwiska czy też konkretnego podmiotu. Wskazuje na to zawarty w nim termin «określić inkasentów». Definicja słownikowa tego pojęcia oznacza – nadać nazwę, określić charakterystyczne cechy. Co prawda posłużenie się definicją słownikową ww. terminu nie przesądza ostatecznie o sposobie indywidualizacji jakiegoś podmiotu. Może ona bowiem nastąpić przez podanie danych personalnych, a więc w sposób konkretny, bądź też przez wyliczenie cech (atrybutów) osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, czyli techniką tworzenia norm generalnych”³⁸².

W zakresie uchwalania zwolnień w opłatach lokalnych należy kompetencje rady gminy postrzegać przede wszystkim przez pryzmat obowiązku respektowania dwóch podstawowych warunków. Po pierwsze rada gminy może wprowadzać jedynie zwolnienia w opłatach, co należy interpretować dosłownie, z wykluczeniem uchwalania innych szeroko rozumianych ulg podatkowych. Wniosek taki dominuje w doktrynie prawa podatkowego i był przedstawiany przede wszystkim w glosach do orzeczeń sądowych, odmiennie interpretujących ten przepis: „Nie znajduje uzasadnienia pogląd, zgodnie z którym wprowadzanie przez radę gminy obniżek stawek i kwoty podatku można traktować jako «częściowe zwolnienie» od podatku. Obniżki te są typowymi ulgami podatkowymi, których nie można utożsamiać ze zwolnieniami od podatku. Na gruncie prawa podatkowego ulgi i zwolnienia to dwie różne instytucje, których jedynym podobieństwem jest to, że wywołują zbliżone skutki ekonomiczne dla podatnika. Podobieństwo to nie uzasadnia jednak traktowania ulg jako odmiany zwolnień, tzn. jako «zwolnień częściowych». W związku z tym, z przepisów uprawniających rady gmin do wprowadzania zwolnień nie można wywieść ich uprawnienia do wprowadzania ulg”³⁸³.

Kolejnym wymogiem ustawowym dotyczącym treści uchwał wprowadzających zwolnienia w opłatach lokalnych jest ograniczanie ich do tych z rodzaju przedmiotowych.

³⁸¹ Zob.: A. Gorgol, *Inkasent, czy płatnik opłaty targowej?*, „Rada Prawny” 2000, nr 3, s. 107.

³⁸² Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 30 czerwca 2015 r., sygn. akt III AUa 875/14, SIP LEX nr 2006027, podobnie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 1691/15, SIP LEX nr 2210270.

³⁸³ L. Etel, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 czerwca 2001 r. sygn. akt SA/Bk 353/01, OwSS 2002/3/86*, „Finanse Komunalne” 2001, nr 6, s. 67; podobnie M. Paczocha, *Glosa do Wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 20 kwietnia 2004 r. sygn. akt SA/Rz 128/03*, „Finanse Komunalne” 2004, nr 7-8, s. 130.

Tak orzecznictwo, jak i piśmiennictwo jest w tym zakresie utrwalone, wskazując ograniczenia w zakresie uchwalania ulg, które w jakikolwiek sposób mogłyby zwalniać z obowiązku ponoszenia opłat, ze względu na jakiegokolwiek cechy podmiotowe³⁸⁴. Dla przykładu warto przytoczyć wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 marca 2013 r., w którym potwierdzono tę zasadę: „Konieczne jest określenie kryterium zwolnienia poprzez identyfikację przedmiotu, a nie podmiotu tego zwolnienia. W każdym przypadku, gdy z ustanowionej normy można wywieść, kto polega zwolnieniu, to zwolnienie to nie ma charakteru przedmiotowego, co w konsekwencji oznacza przekroczenie delegacji ustawowej wynikającej z przepisu art. 19 pkt 3 u.p.o.l.”³⁸⁵

Pozostałe kompetencje rady gminy ograniczone zostały do poszczególnych rodzajów opłat lokalnych. Należy je więc omawiać w sposób indywidualny, choć w rzeczywistości kompetencje te mają zastosowanie do opłaty reklamowej³⁸⁶. Z wyjątkiem możliwości różnicowania stawek opłaty reklamowej pozostałe kompetencje sprowadzają się do technicznych warunków dotyczących wymiaru i poboru tej opłaty. Co do różnicowania stawek ustawodawca dookreślił kryteria różnicowania ze względu na miejsce położenia tablic lub urządzeń reklamowych, wielkość i rodzaj tych urządzeń. Konsekwentnie należy wykluczyć wprowadzanie innych przypadków różnicowania tej opłaty ze względu na inne niż ustawowe kryteria.

5.6. Proceduralne instrumenty kształtowania opłat publicznych

Wśród grupy sklasyfikowanej jako opłaty administracyjne występują zarówno te, wobec których zastosowanie mieć będzie w całości Ordynacja podatkowa, jak i te, do których stosować się będzie przepisy Ordynacji podatkowej oraz procedury administracyjnej w połączeniu z przepisami regulującymi te opłaty.

W przypadku opłaty skarbowej zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej, a więc w zakresie wymiaru, określania, poboru i stosowania ulg podatkowych właściwymi organami podatkowymi będą organy wykonawcze gminy, właściwe miejscowo ze względu na miejsce dokonywania czynności. Jak podkreśla się w literaturze, nie można dopuścić możliwości upoważniania przez organ stanowiący gminy jednostek organizacyjnych lub pomocniczych gminy do podejmowania czynności przynależnych organowi

³⁸⁴ P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *op. cit.*, s. 264 i n.

³⁸⁵ Sygn. akt. I SA/Gl 1335/12, SIP LEX nr 1300965, podobnie wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Bk 81/14, SIP LEX nr 1458688.

³⁸⁶ Zob.: J. Wantoch-Rekowski, *O opłacie reklamowej*, [w:] W. Miemieć (red.), *Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprprawne. Księga jubileuszowa ku czci profesor Krystyny Sawickiej*, Wrocław 2017, s. 290 i n.

podatkowemu na gruncie przepisów ustawy o samorządzie gminnym³⁸⁷. Uprawnienie do delegowania dalej uprawnień w zakresie orzekania w sprawach opłaty skarbowej jest wyłączną kompetencją organu wykonawczego, występującego jako organ podatkowy. Wśród instrumentów finansowych kształtowania opłaty skarbowej należy wskazać wszystkie te, które mogą być uznane za takie na gruncie Ordynacji podatkowej.

Ta sama regulacja prawna dotyczy opłaty za interpretacje indywidualne (art. 14j) i opłaty prolongacyjnej (art. 57 Ordynacji podatkowej). Należy pamiętać o tym, że funkcjonowanie tych opłat jest uzależnione od właściwości organów podatkowych w tym znaczeniu, że zasilają budżet tego podmiotu publicznego, którego interesy fiskalne reprezentuje organ podatkowy. Tak więc w obu przypadkach opłaty będą stanowiły dochód gminy, o ile będzie chodziło o czynności gminnych organów podatkowych w zakresie swojej właściwości rzeczowej i miejscowej.

W przypadku opłaty za interpretacje indywidualne wysokość tej opłaty wynika wprost z przepisów prawa, a obowiązek jej uiszczenia wynika z ustawy, nie jest więc konieczne jakiegokolwiek działanie organu podatkowego. W konsekwencji należy także przyjąć, że organ podatkowy odmówi dokonania wydania interpretacji indywidualnej, jeśli osoba zobowiązana nie dokona wpłaty opłaty za tę czynność. Zarówno wysokość, jak i termin wpłacenia opłaty określone zostały w przepisach Ordynacji podatkowej. Zgodnie z orzecznictwem sądowym opłata ta indywidualizuje się każdorazowo przy wniosku o interpretację prawa podatkowego: „Przepis art. 14f § 2 o.p. w konfrontacji z art. 14f § 1 o.p. i art. 14b § 2 i 3 o.p. nakazuje przyjąć, że odrębne stany faktyczne albo odrębne zdarzenia przeszłe powinny stanowić odrębne wnioski o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej. W ten sam sposób należy traktować odniesienie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego do kilku regulacji prawnych, tzn. przyjmować, że zwielokrotnia to liczbę stanów faktycznych bądź zdarzeń przyszłych, co upoważnia do wydania większej ilości interpretacji indywidualnych”³⁸⁸.

W zakresie stosowania ulg podatkowych opłata za wydanie interpretacji podatkowych podlega wszystkim regułom, przewidzianym przez przepisy Ordynacji podatkowej, z uwzględnieniem tych regulacji, które wynikają z przepisu art. 14 f Ordynacji podatkowej. A zatem ilość opłat indywidualizuje się w zależności od ilości złożonych wniosków, termin zależny jest od daty złożenia wniosku i podlega zwrotowi w sytuacji wycofania wniosku lub opłacenia w nadmiernej wysokości. „Opłatę od wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej można uznać za niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 3 pkt 8 Ordynacji podatkowej. Do zwrotu opłat wskazanych w art. 14f Ordynacji

³⁸⁷ Z. Ofiarski, *Komentarz do ustawy o opłacie skarbowej*, Warszawa 2009, s. 530 i cytowana tam literatura.

³⁸⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 2744/13, SIP LEX nr 2025652.

podatkowej oraz do instytucji stwierdzenia nadpłaty w tychże opłatach zastosowanie znajdują przepisy Ordynacji podatkowej, a w szczególności przepisy rozdziału 9 działu III³⁸⁹. Nieaktualność przywołanego wyroku polega na tym, że od 2009 r. przepis art. 14f ust. 2a reguluje zasady zwrotu nadmiernie pobranej opłaty, stanowiąc, iż podlega zwrotowi w terminie nie późniejszym niż 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji.

W przypadku opłaty prolongacyjnej przysługującej gminie została ona ograniczona w swym zakresie przedmiotowym jedynie do czynności dotyczących rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności podatków lub zaległości podatkowych. Tak więc opłata może obowiązywać jedynie w dwóch przypadkach, w odniesieniu do dwóch rodzajów należności: „Jak wynika z brzmienia tego przepisu ustawodawca wyraźnie określił, z jakiego tytułu może być wprowadzona przez radę gminy opłata prolongacyjna. Przepis ten nie mówi o niepodatkowych należnościach budżetowych o charakterze publiczno-prawnym i zaległościach w tych należnościach. Odnosząc kwestionowany zapis badanej uchwały do art. 57 § 7 ustawy Ordynacja podatkowa, należy uznać, iż nie mieści się on w dyspozycji tego przepisu³⁹⁰. Wysokość opłaty prolongacyjnej oraz termin jej wymiaru, a także wpłaty są określone ustawowo, a więc brak tu miejsca na swobodne decydowanie przez organy gminy. Niemniej jednak ustawodawca w przepisach regulujących opłatę prolongacyjną wprowadza również jedno ustawowe zwolnienie od tej opłaty (ust. 5): w sytuacji wystąpienia klęski żywiołowej lub wypadku losowego i spowodowanego tymi przyczynami wydania decyzji odraczającej lub rozkładającej na raty należność podatkową. W doktrynie prawa podatkowego panuje przekonanie o braku możliwości stosowania innych niż wskazane w wymienionych przepisach ulg w zakresie obowiązku poniesienia opłaty prolongacyjnej³⁹¹. Z tezą tą należy się zgodzić, gdyż opłata prolongacyjna nie jest samodzielnym zobowiązaniem pieniężnym, lecz towarzyszy wydaniu pozytywnej decyzji dotyczącej odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty należności podatkowej. Ponadto używane przez ustawodawcę sformułowania jednoznacznie wskazują na obligatoryjność tej opłaty w sytuacji wprowadzenia jej przez radę gminy. Należy więc przyjąć, iż wprowadzenie aktem prawa miejscowego opłaty prolongacyjnej wiąże organ podatkowy w zakresie obowiązku jej wymiaru i poboru, nawet w sytuacji zwolnienia ustawowego, gdyż wtedy podmiot zobowiązany korzysta z tego dobrodziejstwa z mocy samego prawa.

³⁸⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 14 października 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1024/08, SIP LEX nr 500556.

³⁹⁰ Z uzasadnienia uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z dnia 28 marca 2017 r. sygn. 7.51.2017, Mazow.2017/6058.

³⁹¹ R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Leksykon podatków i opłat lokalnych*, Warszawa 2010, s. 363.

W przypadku kolejnych opłat administracyjnych – opłaty za zajęcie pasa drogowego oraz kary za zajęcie pasa drogowego bez zezwolenia, dochodzi do ich wymiaru w drodze decyzji administracyjnej, w zakresie wyrażenia zgody na zajęcie pasa drogowego lub stwierdzającej bezprawne zajęcie tego pasa. Jak wcześniej wskazano, opłata za zajęcie pasa drogowego jest opłatą obligacyjną, związaną i objętą decyzją wyrażającą zgodę na zajęcie pasa drogowego. Opłata jest integralną częścią decyzji udzielającej zezwolenia na zajęcie pasa drogowego. Wykładnia przepisu art. 40 ust. 11 u.d.p. jednoznacznie wskazuje na obligacyjny charakter opłaty za zajęcie pasa drogowego³⁹². W przypadku kary za bezprawne zajęcie pasa drogowego organ jest związany zarówno wysokością kary, jak również zobowiązany do jej obliczenia w drodze decyzji administracyjnej, po uprzednim przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego, zmierzającego do ustalenia osoby, czasu i wielkości bezprawnego zajęcia pasa drogowego. Decyzja w sprawie nałożenia kary pieniężnej za zajęcie pasa drogowego bez zezwolenia ma charakter związany. Oznacza to, że odpowiedzialność w tym przypadku ma charakter zobiektywizowany i zależy wyłącznie od spełnienia przesłanek przewidzianych przepisami. W przypadku stwierdzenia, że doszło do zajęcia pasa drogowego, organ ma zatem obowiązek zbadać, czy podmiot, który dokonał zajęcia, działał bez zezwolenia zarządcy drogi i jak długo trwał stan zajęcia. Na tej podstawie oraz w oparciu o przepisy uchwały odpowiedniego organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego ustalana jest kara za zajęcie pasa drogowego. Brak jest zatem w decyzji ustalającej wysokość kary elementu uznaniowości, który mógłby prowadzić do miarkowania przez organ jej wysokości³⁹³. W związku z tym, że są to opłaty wymierzane na podstawie postępowania administracyjnego, nie będzie miała w tym zakresie zastosowania Ordynacja podatkowa, lecz przepisy k.p.a., co więcej, przepisy ustawy o drogach publicznych zawierają znaczącą część przepisów dotyczących powstawania i realizowania zobowiązania z tytułu opłat³⁹⁴. Organem wymierzającym opłatę jest ten sam organ, który wydaje decyzję wyrażającą zgodę na zajęcie pasa drogowego, co więcej, w przypadku niewymierzenia opłaty w ramach postępowania zmierzającego do wydania zgody na zajęcie pasa drogowego organ ten traci prawo do prowadzenia postępowania w zakresie wymiaru opłaty³⁹⁵. Wymiar opłaty zależny zaś jest od rodzaju zajęcia pasa drogowego oraz wielkości zajęcia tego pasa i czasu jego zajęcia. Wysokość opłaty jest wymierzana w oparciu o stawki tej

³⁹² Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 26 maja 2017 r., sygn. akt III SA/Lu 991/16, SIP LEX nr 2378289.

³⁹³ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 31 sierpnia 2017 r., sygn. akt II SA/Sz 486/17, SIP LEX nr 2373531.

³⁹⁴ Zob.: T. Szewc, *Opłata za zajęcie pasa drogowego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2008, nr 10, s. 75.

³⁹⁵ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 października 2013 r., sygn. akt III SA/Po 425/12, SIP LEX nr 1603876.

opłaty, ustalone w drodze aktu prawa miejscowego przez radę gminy. Wymierzając opłatę, organ wykonawczy gminy jest zobowiązany respektować wskazane wyżej podstawy jej wymiaru, lecz również ustawowe zwolnienia, do których zaliczyć należy zwolnienie w związku z umieszczaniem w pasie drogowym tablic informujących o nazwie formy ochrony przyrody, o których mowa w art. 115 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody oraz znaków informujących o formie ochrony zabytków. W przypadku kary za bezprawne zajęcie pasa drogowego jej wysokość jest wymierzana w oparciu o przesłanki ustawowe i wynikające z aktu prawa miejscowego. Kara ta wynosi 10-krotność opłaty, która byłaby wymierzona przy normalnym zajęciu pasa drogowego. O ile więc opłata za zajęcie pasa drogowego jest wymierzana w postępowaniu wnioskowanym przez stronę zainteresowaną, o tyle kara jest wymierzana w postępowaniu wszczynanym z urzędu, w celu stwierdzenia bezprawnego zajęcia pasa drogowego. Co ważne, organ wymierzający karę nie ma możliwości miarkowania winy podmiotu dokonującego bezprawnego zajęcia pasa drogowego. Tak więc sam fakt zajęcia jest wystarczający i obligujący organ gminy do wymiaru kary w pełnej wynikającej z przytoczonych przepisów wysokości: „Związanie właściwego organu dyspozycją przepisu art. 40 ust. 12 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (tekst jedn. Dz. U. z 2004 r., Nr 204, poz. 2086 ze zm.) uzależnione jest od stwierdzenia określonego przepisem stanu faktycznego, w konkretnym przypadku zajęcia pasa drogowego bez zezwolenia. Dokonując tego ustalenia organ nie bada przyczyny, dla której nastąpił stan nieakceptowalny przez obowiązujące przepisy, poza jego zainteresowaniem pozostaje również stopień winy strony przy zajęciu pasa drogowego, nie ma też możliwości miarkowania kary pieniężnej”³⁹⁶.

Ustawodawca określił termin płatności opłaty i kary, jak również wskazał podstawę prawną obliczania odsetek za zwłokę³⁹⁷, rezygnując tym samym z zastosowania odsetek właściwych dla zaległości podatkowych. W sposób szczególny uregulował ustawodawca również moment przedawnienia w omawianych opłatach, wskazując, iż wynosi on 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym opłaty powinny być uiszczone. Wobec tych szczególnych regulacji należy przyjąć model ścisłego związania organu wykonawczego w zakresie wymiaru i poboru omawianych opłat, co więcej, są to regulacje wykluczające stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej. Brak jest regulacji prawnej pozwalającej organowi administracji na zobowiązanie podmiotu zajmującego pas drogowy do uiszczenia należnej opłaty w jakimkolwiek innym terminie niż

³⁹⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 kwietnia 2008 r., sygn. akt II GSK 68/08, SIP LEX nr 489107.

³⁹⁷ Odsetki ustawowe za opóźnienie, ogłaszane przez Ministra Sprawiedliwości w obwieszczeniu.

określony w art. 40 ust. 13 u.d.p.³⁹⁸ Zakres pozostawiony organowi wykonawczemu gminy ogranicza się więc do regulacji wynikających z ustawy o finansach publicznych.

W przypadku opłat wymierzanych na podstawie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi istnieje rozbieżność w zakresie właściwej procedury stosowanej w zakresie ich wymiaru i poboru. Odwołując się do sygnalizowanych we wcześniejszych rozdziałach problemów z określeniem zakresu przedmiotowego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej czy też przepisów postępowania administracyjnego, należy wskazać na przykładzie omawianych opłat rozbieżności orzecznicze w zakresie stosowania wspomnianych procedur. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 25 maja 2004 r. stwierdził: „Opłata za korzystanie z zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych nie jest ustalana lub określana przez organy podatkowe, a jednocześnie jest źródłem dochodów publicznych gminy. Do opłaty za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych nie mają zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej. Stanowi ona niepodatkowy dochód budżetu gminy, a więc jest niepodatkową należnością budżetową”³⁹⁹. Jednocześnie ten sam sąd stwierdza w uchwale z dnia 6 maja 2003 r.: „Opłata za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych, przewidziana w art. 11¹ ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. z 2002 r. Nr 147, poz. 1231 ze zm.), jest opłatą o charakterze publicznoprawnym, o której mowa w art. 3 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 86, poz. 960 ze zm.)”⁴⁰⁰. Wygląda więc na to, że w orzecznictwie opłaty te funkcjonują jako klasyczny przykład opłat publicznych, będących daninami publicznymi, które jednak nie są tak klasyfikowane dla potrzeb ustalenia właściwości procedury podatkowej, lecz jako niepodatkowe należności budżetowe na gruncie ustawy o finansach publicznych, a co za tym idzie zastosowanie wobec nich mają przepisy ustawy o finansach publicznych i procedury administracyjnej. Również w doktrynie prawa finansowego kategoryczne kwalifikowanie omawianych opłat do kategorii niepodatkowych należności budżetowych, według reżimu ustawy o finansach publicznych, podawane jest w wątpliwość. W glosie do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 listopada 2003 r. P. Chmielnicki stwierdził: „Opłata za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych, przewidziana w art. 111 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi jest bowiem opłatą o charakterze publicznoprawnym, o której mowa w art. 3 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej. Mieściła się zatem w definicji

³⁹⁸ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 29 lipca 2010 r., sygn. akt II SA/Sz 12/10, SIP LEX nr 666899.

³⁹⁹ GSK 93/04, SIP LEX nr 147106.

⁴⁰⁰ FPK 11/02, ONSA 2003, nr 3, poz. 92.

art. 2 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej”⁴⁰¹. Pomijając jednak ten nierozwiązywalny w obecnym stanie prawnym spór, należy przyjąć, iż w przypadku rozważanych opłat brak jest możliwości stosowania wobec podmiotów zobowiązanych jakichkolwiek ulg w należnościach. Wniosek taki wynika z brzmienia przepisów ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (art. 11¹) oraz funkcji, jaką opłaty te pełnią. Co więcej, rola organu wykonawczego gminy sprowadza się w zasadzie do kontroli prawidłowości wniesienia opłat przewidzianych przez ustawę. W ich przypadku nie występuje bowiem decyzyjna droga ustalania tych należności, jak również ustalania wysokości nadpłaconej opłaty. Wysokość opłat wynika z samego prawa, rolą osoby zobowiązanej jest więc ich obliczenie w prawidłowej wysokości i terminie. Ponieważ są to opłaty należne z góry, to ich niewniesienie powoduje albo wygaśnięcie zezwolenia na sprzedaż alkoholu, albo nie powoduje wszczęcia postępowania zmierzającego do jego wydania. Skoro więc zarówno wysokość opłat, jak i termin ich wniesienia wynikają z mocy samego prawa, to rola organu wykonawczego została ograniczona do dokonywania jedynie czynności materialno-technicznych, zmierzających do prawidłowej realizacji zobowiązania: „Jednoznaczne sformułowanie użyte przez ustawodawcę w art. 18 ust. 12 ustawy z 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, że «zezwoleń wygasa» pozwala na wniosek, że następuje to z mocy prawa, a nie z mocy decyzji administracyjnej. W konsekwencji nieuiszczenie opłaty w określonym terminie skutkuje sankcją w postaci wygaśnięcia udzielonego zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych. Sankcja z art. 18 ust. 12 pkt 5 powołanej ustawy w postaci wygaśnięcia konkretnego typu zezwoleń jest przewidzianą wprost przez prawo bezwarunkową i bezwzględną konsekwencją niedotrzymania terminów dokonywania opłaty za korzystanie z przyznanego zezwoleń. Obowiązek uiszczenia opłaty oraz skorelowana z nim sankcja w postaci wygaśnięcia posiadanego zezwolenia ma bowiem konstrukcję obowiązku wynikającego bezpośrednio z mocy ustawy”⁴⁰².

W przypadku opłaty za wpis do rejestru żłobków regulacje prawne pozostają zbieżne z wcześniej omówionymi opłatami wynikającymi z ustawy o wychowaniu w trzeźwości. Rejestr żłobków jest rejestrem publicznym, prowadzonym przez organy wykonawcze gminy. Wpis do rejestru upoważnia przedsiębiorcę (lub inny podmiot) do

⁴⁰¹ P. Chmielnicki, *Glosa...*, „Przegląd Legislacyjny” 2004, nr 3, s. 161-168.

⁴⁰² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 1 lipca 2014 r., sygn. akt III SA/Gl 266/14, SIP LEX nr 1520425, inaczej stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 26 kwietnia 2013 r. wskazując, iż obowiązek uiszczenia opłaty za korzystanie z zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych oraz skorelowana z nim sankcja w postaci wygaśnięcia posiadanego zezwolenia ma konstrukcję obowiązku wynikającego bezpośrednio z mocy ustawy. Oznacza to, że niezrealizowanie obowiązku dokonania opłaty przez podmiot uprawniony powoduje powstanie po stronie organu administracji obowiązku wydania decyzji o wygaśnięciu posiadanego zezwolenie – sygn. akt II SA/Po 1073/12, SIP LEX nr 1316878.

prowadzenia tego rodzaju działalności. Przepisy ustawy o opiece nad dziećmi do lat 3 wskazują, że wpis do rejestru może być dokonany przez organ wykonawczy dopiero po przedstawieniu stosownego oświadczenia, w celu potwierdzenia dokonanej opłaty za wpis do rejestru. Tak więc dokonanie wpisu do rejestru poprzedzone być musi dokonaniem opłaty, której wysokość wynika z aktu prawa miejscowego. Należy podkreślić szczególną regulację prawną dotyczącą procedury rejestracyjnej, której nie może zmieniać organ stanowiący, np. w zakresie rodzajów dokumentów potwierdzających dokonanie opłaty za wpis do rejestru⁴⁰³. Z całości regulacji prawnej wynika, że opłata ta jest obligatoryjna, jest to opłata związana z prowadzonym postępowaniem administracyjnym i poprzedza wydanie rozstrzygnięcia organu wykonawczego gminy w przedmiocie wpisania do rejestru żłobków. Organ wykonawczy nie ma możliwości swobody decydowania ani o poborze opłaty, ani jej wysokości, a przyjęć należy, że również o ewentualnych ulgach w zakresie jej poboru.

Ostatnimi opłatami wyselekcjonowanymi do tej grupy są opłaty egzekucyjne, wymierzane i pobierane przez organy egzekucyjne, którymi w określonych prawnie sytuacjach są również organy wykonawcze gmin (w przypadku gmin posiadających status miasta). Przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji obejmują swym zakresem przedmiotowym podatki, opłaty, niepodatkowe należności budżetowe i inne należności regulowane przepisami Ordynacji podatkowej, jak i ustawą o finansach publicznych. Co ważne dla prowadzonego wywodu, objęte tą procedurą są te należności, które powstają (są wymierzane) w drodze decyzji, jak i te, które powstają z mocy prawa. Co ciekawe, organ wykonawczy gminy może wystąpić w tym postępowaniu zarówno w roli organu egzekucyjnego, organu podatkowego, jak i wierzyciela należności podlegającej egzekucji administracyjnej. Rozważając więc możliwość stosowania instrumentów finansowych dotyczących kształtowania omawianych dochodów publicznych, należy wyraźnie rozgraniczać rolę w których organ wykonawczy występuje: „Opłaty za pobyt w izbie wytrzeźwień są dochodami gminy na podstawie art. 54 ust. 1 u.s.g., gdyż do jednostek samorządu terytorialnego należą realizowane przez nie zadania wynikające z ustawy z 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Powyższe dowodzi, że skoro opłata ta jest dochodem gminy, to tym samym gmina jest wierzycielem, który może dochodzić jej przez swoje organy wykonawcze (prezydent) lub inne, ale posiadające umocowanie w tym zakresie”⁴⁰⁴. Co ważne i co podkreślone jest w orzecznictwie sądowym, organ gminy może być organem egzekucyjnym jedynie w zakresie własnych wierzytelności wynikających z realizacji zadań własnych. Właściwy

⁴⁰³ Zob.: Rozstrzygnięcie Nadzorcze Wojewody Lubuskiego z dnia 30 maja 2011 r. NK.I.4131.206.2011. SDUD, Lubus.2011/76/1470.

⁴⁰⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 384/13, SIP LEX nr 1665708.

organ gminy o statusie miasta staje się organem egzekucyjnym w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, na zasadzie przyjętej w art. 19 § 2 u.p.e.a. tylko w zakresie zadań własnych. Postępowanie egzekucyjne jest postępowaniem zależnym, które co do zasady toczy się w sprawie wykonania aktu wydanego w innym postępowaniu administracyjnym, albo w postępowaniu sądowym (por. art. 3 u.p.e.a.). W konsekwencji przedmiot tego postępowania jest niesamodzielny, bo determinuje go treść aktu administracyjnego wydanego w innym postępowaniu, np. jurysdykcyjnym, a w pewnych wypadkach nawet orzeczenie sądu⁴⁰⁵.

Co do wysokości opłat egzekucyjnych, to ich wysokość została wprost określona w przepisach samej ustawy, za pomocą zastosowania stawek procentowych i kwotowych. Gminny organ egzekucyjny (inne również) nie ma możliwości modyfikowania wysokości tych stawek, momentu powstania obowiązku poniesienia opłat, jak i terminów poboru tych opłat, jak bowiem wynika z przepisu art. 64 § 2, organ egzekucyjny pobiera opłaty za czynności egzekucyjne, jeżeli nie później niż po upływie 14 dni od dnia dokonania pierwszego zajęcia nieruchomości, rzeczy lub prawa majątkowego nadał w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz. U. z 2017 r. poz. 1481 oraz z 2018 r. poz. 106, 138, 650 i 1118) za pokwitowaniem albo doręczył zobowiązanemu odpis tytułu wykonawczego lub zawiadomienie o zajęciu wierzytelności lub innego prawa majątkowego. Podmiotem zobowiązanym do poniesienia opłat egzekucyjnych (kosztów egzekucyjnych) jest dłużnik zobowiązany, choć w określonych przypadkach do ich poniesienia może zostać zobowiązany wierzyciel. Wśród instrumentów finansowych przysługujących organowi egzekucyjnemu, na gruncie samej ustawy należy wskazać możliwość umarzania opłat oraz rozkładanie opłat egzekucyjnych na raty. Powyższe rozwiązania należy traktować jako przepisy szczególne w stosunku do innych przewidzianych przez ustawę o finansach publicznych lub przepisy Ordynacji podatkowej. W przypadku umarzania opłat egzekucyjnych występuje ono w dwóch formach: umorzenia w oparciu o wniosek zainteresowanego oraz umorzenia z urzędu.

Umarzanie opłat egzekucyjnych poddane zostało co do zasady tym samym regułom, które towarzyszą tego typu instrumentom na gruncie przepisów prawa podatkowego czy innych regulacji dotyczących rezygnacji z należności pieniężnych. Ustawodawca wskazuje co do zasady trzy przesłanki umorzenia opłat egzekucyjnych:

- 1) gdy stwierdzono nieściągalność od zobowiązanego dochodzonego obowiązku lub gdy zobowiązany wykaże, że nie jest w stanie ponieść kosztów egzekucyjnych bez znacznego uszczerbku dla swojej sytuacji finansowej;
- 2) za umorzeniem przemawia ważny interes publiczny;

⁴⁰⁵ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 grudnia 2013 r., sygn. akt I OW 192/13, SIP LEX nr 1461911.

- 3) ściągnięcie tylko kosztów egzekucyjnych spowodowałoby niewspółmierne wydatki egzekucyjne.

Podjęcie decyzji o umorzeniu lub odmowie umorzenia opłat egzekucyjnych jest co prawda objęte instytucją uznania administracyjnego, lecz poprzedzone musi być przeprowadzonym postępowaniem, na wynikach którego organ egzekucyjny powinien oprzeć swoją dyskrecyjną decyzję⁴⁰⁶. Pogląd taki znajduje swoje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym, dla przykładu Wojewódzki Sad Administracyjny w Opolu w wyroku z dnia 18 kwietnia 2018 r. stwierdził: „Samo ustalenie istnienia przesłanek określonych w art. 64e § 2 u.p.e.a. nie jest oparte na uznaniu organu administracji, lecz musi być dokonane w oparciu o istniejący materiał dowodowy, a więc z uwzględnieniem przepisów art. 7 w związku z art. 77 § 1 k.p.a. i art. 18 u.p.e.a. Stwierdzenie przez organy, że nie zachodzi żadna z przesłanek umorzenia kosztów egzekucyjnych, w tym przesłanka ważnego interesu publicznego, powoduje, że organ egzekucyjny nie będzie dysponował wyborem rozstrzygnięcia, a postanowienie będzie miało charakter związany. Brak przesłanek oznacza wobec tego konieczność wydania aktu administracyjnego o odmowie zastosowania ulgi”⁴⁰⁷. Wśród przesłanek przemawiających za umorzeniem opłat egzekucyjnych znajdują się dwie uzasadnione względami społecznymi oraz jedna uzasadniona ekonomiką postępowania. Organ egzekucyjny jest zobowiązany, dokonując interpretacji pojęcia ważnego interesu publicznego, nie tylko uwzględnić interes zobowiązanego, ale także wziąć pod uwagę okoliczności dotyczące aspektu publicznego, tj. m.in. wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do organów państwa, stan finansów państwa⁴⁰⁸. Organ powinien zbadać występowanie jednej lub więcej z tych przesłanek, opierając się na zgromadzonym materiale dowodowym, a po rozstrzygnięciu, czy zachodzą przesłanki umorzenia, winien podjąć decyzję. W przypadku stwierdzenia istnienia przesłanek umorzeniowych powszechnie przyjmuje się, że organ nie jest związany istnieniem tych przesłanek, co oznacza, że pomimo ich wystąpienia nie musi się zastosować do wniosku o umorzenie opłat egzekucyjnych. Należy więc przyjąć, że przepis art. 64(e) § 1 u.p.e.a. wskazuje przesłanki, których zaistnienie daje organowi możliwość podjęcia rozstrzygnięcia w zakresie umorzenia kosztów egzekucyjnych. Należy również wskazać, że rozstrzygnięcie w tym zakresie podejmowane jest w ramach tzw. uznania administracyjnego, o czym świadczy użycie w art. 64e u.p.e.a. określenia „może”. Konstrukcja uznania administracyjnego oznacza, że stwierdzenie przez organ egzekucyjny w sprawie istnienia określonych przesłanek może, lecz nie musi prowadzić do rozstrzygnięcia uwzględniającego wniosek strony. Należy jednak mieć na uwadze, że

⁴⁰⁶ Zob.: R. Hauser, A. Skoczylas (red.), *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 341.

⁴⁰⁷ I SA/Op 92/18, SIP LEX nr 2500692.

⁴⁰⁸ P.M. Przybysz, *Postępowanie egzekucyjne w administracji*, Warszawa 2015, s. 251.

tego rodzaju konstrukcja uznania administracyjnego nie wyraża się w swobodzie oceny w danym stanie faktycznym sprawy, ale w możliwości negatywnego dla wnioskodawcy rozstrzygnięcia, nawet przy ustaleniu istnienia przesłanek umorzenia⁴⁰⁹. Pomimo utrwalonych już w tym zakresie linii orzeczniczych, wskazujących na prymat instytucji uznania administracyjnego, a więc braku związania organu wystąpieniem tych przesłanek, należy zwrócić uwagę, że uznanie nie oznacza dowolności w stosowaniu decyzji niezwiązanych, jeśli więc dojdzie do stwierdzenia przez organ wystąpienia przesłanek umorzeniowych, organ powinien uzasadnić swoją decyzję (postanowienie) odmowną w zakresie wniosku o umorzenie, powołując się na motywy swojej decyzji. W podobny sposób uzasadnił swoje orzeczenie z dnia 27 kwietnia 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, który stwierdził: „Sąd nie może nakazać organowi umorzenia kosztów egzekucyjnych. Jednak przyznanie organowi dyskrecyjnych uprawnień nie oznacza zupełnej dowolności w podejmowaniu decyzji w ramach uznania administracyjnego. Skoro, jak organy podatkowe same przyznały, w sprawie wystąpił ważny interes publiczny, to odmawiając zastosowania ulgi konieczne było wykazanie (w ramach niewątpliwego uznania administracyjnego), dlaczego ulgi nie udzielono”⁴¹⁰.

Z urzędu organ egzekucyjny umarza opłaty egzekucyjne w sytuacji opisanej w przepisie art. 64e § 4a-d ustawy. Jest więc związany dyspozycją tego przepisu.

Drugą ustawową możliwością kształtowania dochodów z tytułu opłat egzekucyjnych jest kompetencja do rozkładania na raty opłat egzekucyjnych, przysługująca organowi egzekucyjnemu. Podobnie jak w poprzednio omówionym przypadku ustawodawca zdecydował się na wykorzystanie uznania administracyjnego przysługującego organowi egzekucyjnemu, wskazując jako przesłankę wykorzystania tego instrumentu ważny interes zobowiązanego. Należy zwrócić uwagę na inne niż standardowe wskazanie przesłanki skorzystania z tej ulgi. Inaczej niż w większości regulacji tego rodzaju ustawodawca nie wskazuje interesu publicznego jako przesłanki pozwalającej skorzystać z tej ulgi, ograniczając się do interesu samego zobowiązanego, przez co ulgę tę można traktować jako posiadającą charakter socjalny: „Ulga w postaci rozłożenia na raty kosztów postępowania egzekucyjnego ma charakter socjalny. Dlatego też ustawodawca nie uzależnił jej przyznania od interesu społecznego. Istotny w tej konstrukcji i kluczowy dla niniejszego postępowania jest znajdujący się w art. 64f u.p.e.a. zwrot «może rozłożyć na raty». Pozwala on organowi egzekucyjnemu nawet w przypadku zaistnienia przesłanki «ważnego interesu» odmówić rozłożenia na raty kosztów egzekucyjnych. Uznaniowy charakter tego postanowienia oznacza, że wybór sposobu rozstrzygnięcia wniosku

⁴⁰⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 14 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 661/17, SIP LEX nr 2411789.

⁴¹⁰ I SA/GI 1322/17, SIP LEX nr 2498968.

o zastosowaniu ulgi zależy jedynie od organu egzekucyjnego, który ma obowiązek przeprowadzić w sposób prawidłowy postępowanie w sprawie i wydać postanowienie [...]”⁴¹¹.

W drugiej grupie opłat, związanych z odpłatnością za usługi o charakterze użyteczności publicznej i korzystania z urządzeń publicznych, znajdują się opłaty wymierzone i pobierane na podstawie przepisów z zakresu procedury administracyjnej, jak i Ordynacji podatkowej. W pierwszej kolejności należy odnieść się do opłat związanych z gospodarowaniem odpadami komunalnymi. Najpierw należy wskazać przewidziane przepisem art. 6q ustawowe poddanie działania organów wykonawczych gminy przepisom Ordynacji podatkowej, a co za tym idzie wyposażenie tych organów w uprawnienia organów podatkowych. Co ważne, do opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi mają zastosowanie wszystkie przepisy Ordynacji podatkowej, a nie tylko Dział III tej ustawy. Oznacza to również, iż w przypadku tych opłat nie będą miały zastosowania przepisy k.p.a. oraz ustawy o finansach publicznych. Wymieniony przepis wprowadza też istotne różnice w zakresie zaokrąglania opłaty oraz instytucji nadpłaty w stosunku do rozwiązań wynikających z przepisów Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 6q ust. 2 kwoty opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie podlegają zaokrągleniu. Jest to więc istotna różnica w stosunku do regulacji wynikających z przepisów Ordynacji podatkowej, która dopuszcza w przepisie art. 63 ust. 1 zaokrąglanie do pełnych złotych. Przepis art. 63 ust. 2 wyłącza stosowanie zaokrąglania podstaw opodatkowania i kwoty podatku (opłaty) w stosunku do opłat, o których mowa w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, to jednak należy przyjąć dosłowne stosowanie tego wyłączenia jedynie do wymienionych w tej ustawie danin⁴¹².

Inną różnicą jest brak możliwości ustalenia nadpłaty w omawianej opłacie, jeśli złożona została korekta deklaracji lub nowa deklaracja zmniejszająca wysokość zobowiązania z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, nie stwierdza się nadpłaty w tej opłacie za miesiące, w których usługa odbierania odpadów komunalnych była świadczona. Należy więc traktować ten przepis jako *lex specialis* do rozwiązań przyjętych przez Ordynację podatkową. Stwierdzenie nadpłaty w opłacie za gospodarowanie odpadami komunalnymi możliwe jest jedynie, gdy usługa odbierania odpadów komunalnych nie została wykonana. W rachubę wchodzi tu w zasadzie tylko sytuacja, kiedy nie dojdzie do wykonania usługi odbioru odpadów. Przynajmniej jest to sytuacja, gdy gmina nie zapewniła realizacji tej usługi, a więc uchybiła obowiązkowi

⁴¹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 6 września 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 761/17, SIP LEX nr 2360837.

⁴¹² Inaczej uznał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 24 maja 2016 r., sygn. akt I SA/Sz 371/16, SIP LEX nr 2098135, uznając, iż przywołany przepis Ordynacji podatkowej ma zastosowanie również do innych opłat niż tylko te, które wynikają z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

wynikającemu z art. 6c ust. 1 ustawy. Przepis art. 6m ust. 2 ustawy nie może być wykorzystywany do uchylania się od skutków popełnionych błędów⁴¹³.

Odrębnym problemem szeroko komentowanym w literaturze jest dopuszczalność umocowywania organów spółek komunalnych do załatwiania indywidualnych spraw z zakresu opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Utrwalona została praktyka wykorzystywania przepisu art. 39 ust. 4 u.s.g., który daje radzie gminy możliwość upoważnienia enumeratywnie wymienionych organów do załatwiania indywidualnych spraw z zakresu administracji publicznej. Zgodnie z nim do załatwiania indywidualnych spraw z zakresu administracji publicznej rada gminy może upoważnić również organ wykonawczy jednostki pomocniczej oraz organy jednostek i podmiotów, o których mowa w art. 9 ust. 1 ustawy. Są to jednostki organizacyjne, które gmina może tworzyć w celu wykonywania swoich zadań (art. 9 ust. 1 ustawy). W praktyce organy stanowiące j.s.t. upoważniały do prowadzenia spraw z zakresu wymierzania i poboru przedmiotowej opłaty organy komunalnych spółek kapitałowych w trybie art. 39 ust. 4 ustawy⁴¹⁴. Jednakże w dniu 19 grudnia 2016 r. Naczelny Sąd Administracyjny wydał uchwałę w składzie 7 sędziów, w której orzekł: „W sprawach opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi przepis art. 6q ust. 1 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. z 2016 r. poz. 250 ze zm.) wyłącza stosowanie przepisu art. 39 ust. 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 446 ze zm.).

Wykładnia dokonana w uchwale wiąże od dnia jej podjęcia⁴¹⁵. Efektem tej uchwały była zmiana orzecznictwa sądowego⁴¹⁶ i idąca za tym zmiana postępowania organów wykonawczych gminy, które przejąć musiały wszystkie toczące się postępowania od spółek gminnych, powoływanych właśnie do tego celu. Obecnie dominujące linie orzecznicze zdecydowanie wymuszają na organach wykonawczych gmin samodzielne prowadzenie postępowania w zakresie wymiaru i poboru tzw. opłaty śmieciowej, bez możliwości powierzania kompetencji organu czy to jednostkom organizacyjnym, czy komunalnym osobom prawnym.

Wśród przepisów w sposób odmienny niż Ordynacja podatkowa, regulujących kompetencje organu wykonawczego gminy, należy wymienić te, które dotyczą

⁴¹³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 14 marca 2017 r., sygn. akt I SA/GI 1250/16, SIP LEX nr 2274821.

⁴¹⁴ Zob.: K. Sobieralski, *Powierzenie spółce prawa handlowego utworzonej przez gminę orzeczniczych i egzekucyjnych kompetencji wójta w zakresie utrzymania czystości i porządku w gminach*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2012, Nr 2, s. 20.

⁴¹⁵ II FPS 3/16 SIP LEX nr. 2166631.

⁴¹⁶ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 21 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Bk 1821/17, SIP LEX nr 2452675, w którym stwierdzono: „Rada gminy nie może przekazać kompetencji przysługującej z mocy przepisów u.c.p.g. wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta do załatwiania indywidualnych spraw z zakresu gospodarowania odpadami komunalnymi, innym podmiotom, w oparciu o art. 39 ust. 4 u.s.g.”.

deklaracji śmieciowych, określonych w przepisie art. 6m i 6o ustawy. Podmioty zobowiązane do ponoszenia opłaty śmieciowej (właściciele nieruchomości) mają ustawowy obowiązek złożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Deklaracja według określonego przez radę gminy wzoru jest składana organowi wykonawczemu gminy w ustawowym terminie 14 dni od dnia zamieszkania na danej nieruchomości pierwszego mieszkańca lub powstania na danej nieruchomości odpadów komunalnych. Tak więc termin powstania obowiązku złożenia deklaracji jest terminem materialnoprawnym, zaś sam moment powstania obowiązku złożenia deklaracji uzależniony został od rodzaju nieruchomości. Wysokość opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi określana jest w uchwale rady gminy, a obowiązek uiszczenia opłaty w przypadku nieruchomości, w której zamieszkuje mieszkaniec, powstaje za każdy miesiąc zamieszkiwania w nieruchomości i nie jest uzależniony od przekazania przez mieszkańca odpadów komunalnych, w przeciwieństwie do nieruchomości, w których nie zamieszkują mieszkańcy, odnośnie do których obowiązek uiszczenia opłaty powstaje dopiero w sytuacji powstania w nieruchomości takich odpadów. Opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi ma charakter ekwiwalentnego świadczenia obowiązkowego, które obowiązkowo należy uiszczać dopóty, dopóki spełnia się ustawowe przesłanki, precyzowane w odpowiednich uchwałach będących aktami prawa miejscowego. Taką przesłanką jest bycie właścicielem nieruchomości zamieszkałej⁴¹⁷. Omawiane obowiązki osób zobowiązanych zmuszają organy wykonawcze gmin jedynie do dbałości o przestrzeganie prawidłowości danych i wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Jednakże w sytuacji uchwalenia nowej stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi wójt, burmistrz lub prezydent miasta zawiadamia właściciela nieruchomości o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, wyliczonej jako iloczyn nowej stawki opłaty i danych podanych w deklaracji. Co istotne, o wysokości nowej opłaty organ wykonawczy zawiadamia w drodze zawiadomienia, a nie decyzji podatkowej. W sytuacji braku dopełnienia obowiązku ustawowego złożenia deklaracji na poczet opłaty (lub innych uchybień wymienionych przez ustawę), organ wykonawczy gminy ma obowiązek dokonać obliczenia prawidłowej wysokości opłaty, w drodze decyzji określającej. Określenie wysokości opłaty w drodze decyzji możliwe jest jedynie za okresy, w których powstał obowiązek jej uiszczenia (jako odpowiednik obowiązku podatkowego) oraz uległ on konkretyzacji (przekształcił się w zobowiązanie). Ma ona charakter wtórny względem powstania zobowiązania do uiszczenia opłaty, a zatem organ w wydawanej decyzji powinien ograniczyć się jedynie do tych

⁴¹⁷ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 23 maja 2018 r., sygn. akt I SA/Po 282/18, SIP LEX nr 2504566.

miesiący, za które zobowiązanie do uiszczenia opłaty już powstało⁴¹⁸. Kompetencje organów wykonawczych gminy wynikają zatem zarówno z ustawy o utrzymywaniu czystości i porządku w gminach, mając charakter techniczny, tak jak w przypadku przyjmowania deklaracji na opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, jak również w przypadku zawiadamiania o nowej wysokości opłat, a także przybierają charakter władczy związany z określaniem prawidłowej wysokości zobowiązania. Ponadto organy te posiadają wszystkie te kompetencje, którymi dysponują organy podatkowe, a więc również instrumentami wpływania na wysokość dochodów budżetowych z tytułu omawianej opłaty.

Opłaty za dostarczanie wody i odbiór ścieków należą do grupy opłat, w których nie występuje organ wykonawczy gminy jako właściwy do wymierzania i poboru opłat za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i odprowadzanie ścieków. Kompetencje te zostały scedowane na organ regulacyjny oraz przedsiębiorstwo świadczące przedmiotowe usługi⁴¹⁹.

Inaczej uprawnienia organu wykonawczego wyglądają w przypadku opłat pobieranych na podstawie ustawy o drogach publicznych (z wyjątkiem omówionej już opłaty za zajęcie pasa drogowego). W pierwszej kolejności należy wskazać ważną z punktu widzenia opłat inicjatywę, leżącą po stronie organu wykonawczego gminy. W przypadku opłat za płatny postój działaniem wyprzedzającym jest skierowanie wniosku organu wykonawczego gminy do organu stanowiącego w sprawie ustanowienia strefy płatnego parkowania. Należy więc przyjąć wyłączność tej kompetencji po stronie organu wykonawczego, a z drugiej strony brak takiej inicjatywy i niemożność działania bez wniosku po stronie organu stanowiącego gminy. W zakresie obliczania i poboru należnej opłaty brak jest kompetencji organu wykonawczego gminy (gminnej jednostki organizacyjnej, powołanej do zarządzania drogami podlegającymi gminie). Zobowiązanie do poniesienia opłaty oraz sposób jej uiszczenia wynikają wprost z ustawy o drogach publicznych, a przede wszystkim uchwały organu stanowiącego, wprowadzającej miejsca płatnego parkowania: „Opłata za parkowanie w strefie płatnego parkowania, jak i opłata dodatkowa za nieuiszczenie takiej opłaty, pobierana jest przez zarząd drogi, a w przypadku jego braku – zarządca drogi, którym w przypadku dróg publicznych (ulic) położonych w granicach miasta na prawach powiatu, z wyjątkiem autostrad i dróg ekspresowych, jest prezydent miasta. Obowiązek uiszczenia opłaty za parkowanie pojazdu samochodowego w strefie płatnego parkowania jest obowiązkiem wynikającym z mocy samego prawa,

⁴¹⁸ G. Dudar, *Glosa do Wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 26 lutego 2014 r. sygn. akt I SA/Bk 630/13*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 5, s. 35 i n.

⁴¹⁹ Organ wykonawczy gminy wydaje zezwolenia na prowadzenie przedmiotowej działalności i ma prawo kontrolować jego przestrzeganie, jednakże kompetencja ta nie ma związku z opłatami wymierzonymi za omawianą działalność.

tj. z przepisów u.d.p. i wydanej z jej upoważnienia uchwały rady miasta, stanowiącej – w myśl art. 87 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej – akt prawa miejscowego, obowiązujący każdego, na obszarze działania organu, który je ustanowił⁴²⁰.

Brak jest w omawianym przypadku miejsca na akty indywidualne, podejmowane przez organy gminy zmierzające do zindywidualizowania obowiązku z tytułu opłaty⁴²¹. Zarządzający drogą występuje w roli zbliżonej do inkasenta opłaty, choć nie można mu przypisać w pełni tych uprawnień, które przysługują inkasentowi na gruncie przepisów podatkowych. Zgodnie z przepisem art. 13b ust. 7 zarządzający drogą pobiera opłatę, jednakże sposób jej poboru wynika z uchwały rady gminy, co w praktyce najczęściej oznacza opłacenie tej opłaty w odpowiednim urządzeniu mechanicznym. Rola zarządzającego drogą została więc ograniczona do dbałości o to, by osoby zobowiązane dokonywały opłat, których obowiązek poniesienia i wysokość wynikają wprost z przepisów prawa. Podobnie w sytuacji dodatkowej opłaty, która jest pobierana w sytuacji nieuiszczenia opłaty podstawowej (art. 13f ustawy). Również w tym przypadku obowiązek poniesienia tej opłaty powstaje z mocy samego prawa, a rolą zarządzającego drogą jest poinformowanie osób zobowiązanych o ciąży na nich obowiązku. Warto w tym miejscu przytoczyć fragment uzasadnienia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2017 r., w którym Sąd ten wskazał: „sporządzane przez inkasentów obsługujących strefy płatnego parkowania zawiadomienia o nieopłaconym postoju w strefie płatnego parkowania, którego kopia jest w aktach sprawy, a oryginał umieszczony jest za wycieraczką pojazdu, stanowi dokument potwierdzający nieuiszczenie opłaty. Ponadto, jak zasadnie podkreślono w zaskarżonym wyroku, jest dodatkową informacją dla korzystającego z drogi o (powstałym z mocy prawa) obowiązku uiszczenia opłaty dodatkowej. W tym kontekście należy zauważyć, że skoro obowiązek uiszczenia opłaty powstaje z mocy prawa, to ewentualne doręczenie bądź niedoręczenie takiego zawiadomienia nie ma wpływu na powstanie obowiązku uiszczenia opłaty. Zawiadomienie w wystarczający sposób dokumentuje jedynie fakt nieuiszczenia opłaty, stanowiąc jednocześnie dla właściciela pojazdu informację o powstałym obowiązku dokonania opłaty (co implikuje obowiązek uiszczenia opłaty dodatkowej). Natomiast nie nakłada tego obowiązku”⁴²². Ważne jest również to, że ustawodawca zdecydował się pozostawić decyzji organu gminy możliwość samodzielnego poboru opłat za płatne parkowanie lub też w ramach partnerstwa prywatno-publicznego powierzyć to zadanie partnerowi prywatnemu (w takiej sytuacji opłata przestaje mieć charakter publicznej, gdyż staje się przychodem partnera prywatnego). Dla procesu poboru opłat ma również znaczenie istnienie

⁴²⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 23 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Sz 952/10, SIP LEX nr 784031.

⁴²¹ W. Maciejko, P. Zaborniak, *op. cit.*, komentarz do art. 13b.

⁴²² II GSK 767/16, SIP LEX nr 2480307.

ustawowych oraz uchwalanych przez radę gminy zwolnień i ulg w zakresie ponoszenia opłat za postój na terenie, gdzie uzasadniony jest pobór opłaty. Należy przyjąć, przede wszystkim za względu na praktykę orzeczniczą, iż opłaty za parkowanie oraz opłata dodatkowa stanowią niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w przepisach ustawy o finansach publicznych. O ile w przypadku opłaty za płatne parkowanie trudno sobie wyobrazić ze względów technicznych wnioskowanie o ulgi w zakresie tej opłaty, o tyle należy przyjąć możliwość wnioskowania o ulgi w zakresie opłaty dodatkowej, będącej konsekwencją nieuiszczenia opłaty za płatne parkowanie. W takiej sytuacji kolejność zdarzeń powinna odbyć się w następującej sekwencji. Osoba zobowiązana do zapłacenia opłaty nie płaci jej, zarządzający drogą (pracownik tej jednostki) zawiadamia zobowiązanego o niewywiązaniu się z obowiązku poniesienia opłaty za płatne parkowanie i konieczności poniesienia opłaty dodatkowej, dopiero wtedy osoba zobowiązana może wnioskować o umorzenie naliczonej opłaty dodatkowej (bądź uznanie jej za nie-należną). Wniosek ten powinien zostać rozpoznany przez właściwy organ w trybie procedury administracyjnej i zakończony wydaniem decyzji, od której zobowiązanemu przysługuje odwołanie, a w dalszej kolejności skarga do sądu administracyjnego. Ponieważ obie opłaty podlegają egzekucji na podstawie przepisów o egzekucji administracyjnej, możliwość stosowania ulg wobec podmiotów zobowiązanych będzie taka jak omówiona w przypadku opłat egzekucyjnych. Do opłat za przejazdy tunelami i mostami oraz za przeprawy promowe aktualne pozostają uwagi poczynione w stosunku do opłat za płatne parkowanie, z wyjątkiem opłaty dodatkowej.

Opłaty za pobyt w izbie wytrzeźwień (lub innych placówkach) są opłatami posiadającymi szczególną regulację, wynikającą z przepisów ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Opłaty za pobyt w izbie wytrzeźwień (lub innych placówkach) ustalane i pobierane są jako suma wysokości opłaty ustalonej przez organ stanowiący gminy oraz kosztów świadczeń zdrowotnych, podanych produktów leczniczych oraz detoksykacji. Jeśli chodzi o przepisy szczególne regulujące wymiar i pobór opłaty za pobyt w izbie wytrzeźwień, to należy wskazać kilka odrębności przede wszystkim od przepisów Ordynacji podatkowej. W przepisie art. 42² ust. 11-13 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi wskazano szczególne regulacje z zakresu powstawania i wygasania obowiązku poniesienia opłaty. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na termin uiszczenia opłaty za pobyt w izbie, który wynosi 14 dni od dnia doręczenia wezwania do jej uiszczenia. Procedura doręczeń oceniana jest przez pryzmat przepisów postępowania administracyjnego. Jeśli chodzi o roszczenie z tytułu opłaty, to przedawnia się w terminie 3 lat od dnia, w którym upłynął termin płatności, zaś obowiązek uiszczenia opłaty nie powstaje, jeśli wezwanie zostało doręczone po upływie 3 lat od dnia zwolnienia z izby wytrzeźwień. Dominujące

orzeczenia sądowe wskazują zasadność stosowania do postępowania w sprawach opłaty za pobyt w izbie wytrzeźwień zasad wynikających z działu III Ordynacji podatkowej, z wyjątkiem tych, które zostały uregulowane w sposób odrębny w ustawie o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi: „W pełni uprawnionym jest odpowiednie stosowanie przepisów działu III Ordynacji podatkowej w innych kwestiach niż uregulowane w art. 42² ust. 12 ustawy z 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Przepis ten określa jedynie trzyletni termin przedawnienia. Oceniając, czy roszczenie o uiszczenie opłaty za pobyt w izbie wytrzeźwień, placówce lub jednostce Policji uległo przedawnieniu, należy brać pod uwagę także wskazywane przez skarżącego regulacje art. 70 o.p. dotyczące przerwania biegu terminu przedawnienia, które znajdują w tym przypadku odpowiednie zastosowanie”⁴²³.

Odrębnym problemem jest status i właściwość organu wymierzającego opłatę. Niewątpliwie beneficjentem opłaty pozostaje budżet gminy, lecz powstaje pytanie o to, czy osoba kierująca izbą wytrzeźwień, czy też inną placówką tego rodzaju jest organem, kompetentnym do realizacji i egzekwowania tej należności. Pytanie jest po części prowokowane wątpliwościami praktyki stosowania prawa. Zasady finansowania działalności izb wytrzeźwień ze środków podmiotów korzystających z ich usług, a wobec powyższego interes faktyczny dyrektora ośrodka dla osób nietrzeźwych w prawidłowej realizacji pobieranych opłat nie może stanowić argumentu przesądzającego o przyznaniu mu uprawnień do samodzielnego wystawiania tytułów wykonawczych⁴²⁴. Powszechnie przyjmuje się i należy to uznać za pogląd słuszny, że samo kierowanie jednostką organizacyjną nie jest wystarczające dla uznania, że kierownikowi tej jednostki przysługują uprawnienia wierzyciela, przede wszystkim w zakresie egzekucji administracyjnej⁴²⁵. Jest więc kierownik jednostki umocowany do poboru opłaty, jak również do wzywania do jej uiszczenia. Jednakże beneficjentem tej opłaty, a w konsekwencji wierzycielem jest gmina, reprezentowana przez swój organ wykonawczy, który jest uprawniony do występowania w postępowaniu egzekucyjnym.

Opłaty za przebywanie w domu pomocy społecznej są następstwem wydania decyzji o skierowaniu i umieszczeniu w domu pomocy społecznej osoby wymagającej tej pomocy (art. 59 u.p.s.): „[...] w decyzji, o której mowa w art. 59 ust. 1 u.p.s., doznają konkretyzacji przepisy art. 60 ust. 1 oraz art. 61 ust. 1 i 2 u.p.s. poprzez określenie kwoty opłaty za pobyt mieszkańca w domu pomocy społecznej, wskazanie osoby (osób)

⁴²³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Bk 1558/17, SIP LEX nr 2422426, podobnie orzeczono w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 29 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Ol 800/17, SIP LEX nr 2408617.

⁴²⁴ Zob.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1568/12, SIP LEX nr 1479159.

⁴²⁵ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 91/14, SIP LEX nr 1467412.

zobowiązanych do jej ponoszenia z kręgu podmiotów wymienionych w przepisach, ustalenie przypadających na nich kwot opłaty oraz ewentualne zwolnienie, stosownie do art. 64, w całości lub w części z ustalonej opłaty⁴²⁶. Decyzję w sprawie opłaty za pobyt w domu pomocy społecznej wydaje organ gminy właściwej dla tej osoby w dniu jej kierowania do domu pomocy społecznej. Z kolei sama wysokość opłaty jest efektem ustalenia przez organ wykonawczy gminy wysokości średniego miesięcznego kosztu utrzymania mieszkańca (ustalanego według ustawy na podstawie kosztów z ubiegłych lat). Ten koszt może być niższy, jednak pod warunkiem zapewnienia realizacji zadań na poziomie obowiązującego standardu realizacji zadania. Należy przyjąć, iż wysokość średniego miesięcznego kosztu utrzymania jest ustalana przez organ wykonawczy w formie zarządzenia⁴²⁷. Należy odnotować daleko idącą odrębność tych regulacji od innych dotyczących odpłatności za korzystanie z usług komunalnych. W przypadku opłaty za pobyt w domu opieki uprawnienia konstytuujące wysokość opłaty przysługują organowi wykonawczemu, który ogranicza jedynie ustawa, stanowiąca o maksymalnej wysokości opłat. Ustawodawca pozostawia więc dużą swobodę w ustalaniu wysokości tej opłaty, zaznaczając jednocześnie, iż opłata ta nie ma funkcji fiskalnej, nie jest bowiem źródłem dochodów budżetu gminy, a raczej sposobem na pokrycie kosztów realizacji omawianego zadania publicznego. Co więcej, ustawodawca, uwzględniając różny potencjał finansowy, społeczny i gospodarczy poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego, pozostawia możliwość swobodnego regulowania wysokości tych opłat, które mogą być ustanowione poniżej kosztów utrzymania osoby korzystającej, pod warunkiem jednak, że nie odbije się to na jakości tych świadczeń. Podmiotami zobowiązanymi do ponoszenia opłaty są w pierwszej kolejności osoba korzystająca z domu opieki społecznej lub jej przedstawiciel ustawowy, a dalszej kolejności małżonek, zstępnie przed wstępnymi, na końcu obowiązek ten spoczywa na gminie, z której osoba została skierowana do domu pomocy społecznej. Wysokość opłat została ograniczona kryterium dochodowym podmiotów zobowiązanych, w sposób uregulowany w przepisie art. 61 ust. 2 u.p.s. Co ciekawe, opłatę mogą wносить osoby niewymienione w przepisach ustawy, a więc takie, które ustawowo nie zostały zobowiązane do poniesienia ciężaru tej opłaty. Wyjątkowość tej sytuacji powoduje, że zobowiązanie z tytułu opłaty wygasa, pomimo wnoszenia jej przez osobę niezobowiązaną. Ustawodawca dopuścił również zwolnienie osób zobowiązanych do ponoszenia opłaty na ich wnioski, ze względu na jedno z ustawowych kryteriów. Należy zgodzić się z dominującą interpretacją przepisów, iż organem właściwym do wydania decyzji o zwolnieniu z opłaty jest organ wykonawczy gminy, który wydaje

⁴²⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 czerwca 2016 r., sygn. akt I OSK 1016/15, SIP LEX nr 2106401.

⁴²⁷ M. Węgrzyn-Skarbek, *Organizacja pomocy społecznej w gminach*, „Administracja” 2007, nr 3, s. 205.

decyzję o ustaleniu wysokości opłaty za pobyt w domu pomocy społecznej⁴²⁸. Organ rozpoznający wniosek o zwolnienie z odpłatności za pobyt w domu pomocy społecznej nie ma obowiązku przyznania zwolnienia, lecz ma takie prawo. Fakultatywność orzeczenia o zwolnieniu z odpłatności zależna jest od sytuacji materialnej i rodzinnej osób zobowiązanych do opłat. Przypadki uprawniające do zwolnień zostały w art. 64 u.p.s. wymienione jedynie przykładowo. Każdorazową decyzję rozstrzygającą o wniosku o przyznanie zwolnienia organ winien uzasadnić w sposób pozwalający prześledzić tok rozumowania organu i poznać kryteria podjęcia danej decyzji. Sądowa kontrola decyzji opartych na uznaniu administracyjnym jest natomiast ograniczona, gdyż sprowadza się wyłącznie do oceny, czy organ administracji uwzględnił całokształt okoliczności faktycznych mających znaczenie w sprawie oraz czy w ramach swego uznania nie naruszył zasady swobodnej oceny dowodów⁴²⁹. W sytuacji uchylania się od obowiązku wnoszenia opłat związanych z pobytem osoby bliskiej w domu pomocy społecznej przez osoby do tego zobowiązane gmina, która zastępczo poniosła te wydatki, może egzekwować zwrot takiej należności na drodze administracyjnej, gdyż istnieją materialnoprawne podstawy do jej obciążenia⁴³⁰. Specyficzny charakter prawny opłaty za pobyt w domu pomocy społecznej przejawiający się w łączeniu funkcji pokrycia kosztów utrzymania osoby i trybu administracyjnego jej wymierzania w drodze decyzji administracyjnej budzą wątpliwości dotyczące stosowania ulg wobec osób zobowiązanych do pokrycia tych należności. Przewidziany przez ustawę tryb zwolnień w całości lub części z opłaty za pobyt w domu pomocy społecznej nie wyczerpuje możliwości stosowania ulg wobec osób zobowiązanych. W literaturze spotkać można pogląd, że organ właściwy nie może umorzyć zaległości za pobyt ojca wnioskodawczyni (osoby zobowiązanej do poniesienia opłaty) w domu pomocy społecznej⁴³¹. Należy zgodzić się z tym poglądem tylko do pewnego stopnia. Po pierwsze należy wskazać na odrębność obu postępowań. Bowiem postępowanie o zwolnienie z opłaty jest postępowaniem odrębnym od postępowania o ustalenie obowiązku ponoszenia opłaty i jej wysokości. Odrębność polega na tym, że najpierw musi istnieć prawomocnie orzeczony obowiązek, a dopiero potem możliwe jest zwolnienie z tego obowiązku. Nie można zarzucić błędu w uznaniu, że decyzje ograniczające się tylko do ustalenia opłaty są niezgodne z prawem tylko z tego względu, że nie zawierają rozstrzygnięcia w sprawie zwolnienia z opłaty. Postępowanie w tym przedmiocie jako

⁴²⁸ I. Sierpowska, *op. cit.*, s. 301 i n.

⁴²⁹ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 29 maja 2018 r., sygn. akt III SA/Kr 341/18, SIP LEX nr 2499991.

⁴³⁰ A. Gazda, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2012 r. sygn. akt IV SA/Wr 701/11*, „Administracja” 2016, nr 3, s. 140.

⁴³¹ Odpowiedź udzielona osobie zwracającej się z pytaniem prawnym do serwisu WoltersKluwer przez M. Bochenka 13 czerwca 2016 r., opublikowana w SIP LEX pod nr QA719150.

odrębne może być prowadzone po prawomocnym ustaleniu opłaty⁴³². Tak więc organ wymierza opłatę w odrębnym postępowaniu, indywidualizując osobę zobowiązaną. Osoba ta może wystąpić na podstawie przepisu 64 ustawy o zwolnienie w całości lub części z wymierzonej opłaty. Organ, rozpoznając ten wniosek, wszczyna odrębne postępowanie, kończące się decyzją opartą na uznaniu administracyjnym, przychylając się lub odmawiając zwolnienia z obowiązku poniesienia opłaty. Całość postępowania toczona jest w oparciu o przepisy ustawy o pomocy społecznej, w trybie postępowania administracyjnego. Jednakże regulacja ta, będąc niewątpliwie regulacją szczególną w stosunku do innych przepisów regulujących zasady realizacji świadczeń pieniężnych, nie wyklucza ich stosowania w pozostałym zakresie. Należałoby więc przyjąć, iż wniosek o zwolnienie z całości lub części opłaty za przebywanie w domu pomocy społecznej powinien być rozpatrzony w trybie wynikającym z ustawy o pomocy społecznej, jednakże w sytuacji złożenia wniosku o inny rodzaj ulgi, np. rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności czy umorzenia zaległości z tytułu opłaty, dopuszczalne jest stosowanie przepisów ustawy o finansach publicznych w zakresie postępowania o udzielenie tych ulg. Nawet jeśli przyjąć, iż nie są to należności publicznoprawne (choć według autora opłata ta wyczerpuje znamiona uznania jej za należność publicznoprawną), to przepisy ustawy o finansach publicznych regulują również postępowanie w zakresie należności wynikających ze stosunków cywilnoprawnych.

Na koniec należy odnieść się do pozostałych opłat komunalnych, których charakter prawny zbliża je do cen za świadczone usługi. W przypadku opłat za korzystanie z cmentarzy i innych obiektów użyteczności publicznej (np. targowisk miejskich) należy przyjąć, iż właściwą drogą ich realizacji jest regulacja cywilnoprawna. Z powodów przedstawionych wcześniej nie mogą te dochody być traktowane na równi z opłatami o charakterze publicznoprawnym. Relacje zachodzące pomiędzy uczestnikami tych stosunków, polegające przede wszystkim na równorzędności stron stosunku prawnego, występującej wzajemności świadczeń zbliżonych do ekwiwalentnych, braku uregulowania w ustawie obowiązku ponoszenia tych opłat, wskazują na konieczność stosowania drogi cywilnoprawnej dla ich dochodzenia i egzekwowania. Organ wykonawczy gminy (jednostka organizacyjna lub inny podmiot upoważniony) występuje w tym układzie prawnym w roli wierzyciela należności, która może być dochodzona jedynie na drodze sądowej. Po raz kolejny należy wskazać na uzależnienie kompetencji dotyczących kształtowania tego rodzaju dochodów od formy przyjętej dla realizacji tego zadania. W sytuacji realizowania środków publicznych przez gminną jednostkę budżetową, samorządowy zakład budżetowy lub samorządową instytucję kultury prowadzi to do zupełnie innej

⁴³² Zob.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 czerwca 2017 r., sygn. akt I OSK 649/16, SIP LEX nr 2351084.

regulacji prawnej niż w przypadku realizacji zadań publicznych przez powołaną do tego spółkę komunalną. W przypadku pierwszej grupy (form organizacyjnych wymienionych przez ustawę o finansach publicznych) zasady dokonywania ulg wynikają z samej ustawy o finansach publicznych, jak i aktów prawa miejscowego, wydawanych na podstawie art. 59 u.f.p. „Zawarta w art. 59 u.f.p. z 2009 r. delegacja wyrażająca zasadę samodzielności jednostek samorządu terytorialnego w decydowaniu o dochodach własnych tych jednostek upoważnia organ stanowiący gminy do podjęcia uchwały, która określa postępowanie w sprawach wymienionych w tym przepisie i daje tym samym podstawę do utworzenia aktu prawa miejscowego, ustanawiającego szczegółowe zasady udzielania ulg. Niewątpliwie akt prawa miejscowego, z uwagi na konstrukcję normy upoważniającej musi zawierać normy o charakterze powszechnie obowiązującym, zawierające postanowienia nakładające na szerszy krąg odbiorców-zdefiniowanych przepisem – konkretne obowiązki, bądź modyfikujące ich uprawnienia”⁴³³. W przypadku tych form organizacyjnych przyznawanie ulg w należnościach cywilnoprawnych, dokonywane jest przez organ wykonawczy gminy w zakresie dochodów realizowanych przez urząd gminy bądź kierowników jednostek organizacyjnych. Jeśli chodzi o pozostałe jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, to organem dokonującym wskazanych powyżej czynności będą kierownicy tych jednostek, w granicach pełnomocnictw udzielonych przez organ gminy. Z tym że należy przyjąć, iż to organ stanowiący jest wyłącznie uprawniony do wskazania kierowników gminnych jednostek organizacyjnych jako osób właściwych w sprawach udzielania ulg, o których mowa w art. 59 ust. 1 u.f.p., a nie do nakładania na nich dodatkowych obowiązków nieposiadających umocowania w przyznanej radzie normie kompetencyjnej⁴³⁴. Należy przy tym pamiętać, że o ile dochody realizowane przez jednostki budżetowe są dochodami budżetu gminy, o tyle przychody realizowane przez samorządowe zakłady budżetowe służą im na pokrycie kosztów funkcjonowania, a dochodem budżetu jest jedynie nadwyżka środków obrotowych wpłacanych przez zakład.

W przypadku spółek komunalnych realizujących zadania gminne przepisy komentowanego przepisu nie będą miały zastosowania, a to z tego względu, że podmiot taki nie stosuje przepisów ustawy o finansach publicznych, jak również z tego powodu, że środki, którymi gospodaruje, nie mają przymiotu środków publicznych (z wyjątkiem dotacji budżetowych), a co za tym idzie – zasady gospodarki finansowej tych podmiotów poddane będą przepisom z zakresu prawa prywatnego i zasad rachunkowości podmiotów gospodarczych. Przenosząc więc powyższe rozważania na grunt kompetencji organów wykonawczych w zakresie dochodów mających dominujący charakter cywilnoprawny,

⁴³³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 25 sierpnia 2016 r., sygn. akt II SA/Sz 7/16, SIP LEX nr 2116330.

⁴³⁴ Rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Dolnośląskiego z dnia 5 grudnia 2011 r., nr NK-N.4131.958.2011.RB, Dolno.2011/254/4638.

należy je rozpatrywać przede wszystkim i wyłącznie w odniesieniu do środków publicznych. Tak więc w przypadku realizacji zadań komunalnych przez spółkę gminną kształtowanie relacji z odbiorcami tych usług pozostaje domeną organów spółki (z zastrzeżeniem uwag dotyczących kompetencji wynikających z art. 4 u.g.k.).

W zakresie pozostałych form organizacyjnych (jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych i innych wymienionych w art. 59 u.f.p. przepisy ustawy o finansach publicznych znajdą swoje zastosowanie w ramach wynikających z art. 59 u.f.p.).

Omawianie opłat za korzystanie z dóbr ogólnie dostępnych, jak i poprzednio, warto rozpocząć od wzbudzającej wiele emocji opłaty za wycięcie drzew i krzewów. Postępowanie w sprawie usunięcia drzew i krzewów jest postępowaniem administracyjnym, kończącym się na ogół wydaniem decyzji administracyjnej, której elementem składowym może być opłata za wycięcie drzew lub krzewów. Sama decyzja jest wydana przez organ wykonawczy gminy, z wyjątkami przysługującymi wojewódzkiemu konserwatorowi zabytków. Opłata za wycięcie drzew lub krzewów jest podstawowym instrumentem ochrony przyrody i źródłem środków na rekultywację niszczonego środowiska naturalnego. Ustawodawca, dostrzegając jednak złożoność sytuacji związanej z koniecznością usunięcia drzew lub krzewów, przewidział również alternatywę dla poniesienia opłaty w postaci tak zwanych nasadzeń zastępczych. Nie zmienia to jednak waloru opłaty. Z treści i systematyki przepisów art. 83 ust. 3 i art. 84 ust. 4 i 5 ustawy o ochronie przyrody wynika, że nałożenie opłaty jest podstawowym instrumentem działania organów przy wydawaniu zezwoleń na wycięcie drzew, natomiast nasadzenia zastępcze mają charakter fakultatywny. Zasadą jest więc, że zezwolenie na usunięcie drzew jest uzależnione od poniesienia opłaty, natomiast organ ma jedynie możliwość uzależnienia wydania zezwolenia od wykonania nasadzeń zastępczych i w związku z tym odroczenia terminu uiszczenia opłaty⁴³⁵. W związku z akcesoryjnością opłaty za wycięcie drzew i krzewów jako elementu zezwolenia wydawanego w trybie administracyjnym należy przyjąć jako podstawową procedurę postępowania kodeks postępowania administracyjnego, z uwzględnieniem szczególnych przepisów wynikających z ustawy o ochronie przyrody oraz przepisy ustawy o finansach publicznych i odpowiednio Ordynacji podatkowej. Organem właściwym do wymierzania opłaty za wycięcie drzew i krzewów jest organ właściwy do wydania zgody na wycięcie drzew lub krzewów, należy też przyjąć, iż organ właściwy w dniu wydania zezwolenia jest właściwy do ustalenia opłaty. Opłata ta jest wymierzana w oparciu o elementy wynikające z art. 85 ustawy o ochronie przyrody mnożąc liczbę cm obwodu pnia drzewa mierzonego na wysokości 130 cm

⁴³⁵ Zob.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 października 2014 r., sygn. akt II OSK 952/13, SIP LEX nr 1598467.

i stawki opłaty. Jeśli pień rozgałęzia się poniżej 130 cm, należy wymierzyć na tej wysokości każdy z pni. Jest to o tyle interesujące, że choć ustawodawca nie obliguje w takim przypadku do uzyskania dwóch zezwoleń odrębnie i wystarczy jedno takie zezwolenie, o tyle obliguje do uiszczenia dwóch opłat. Należy zauważyć, że każda z tych opłat może być wymierzona w różnej wysokości, gdyż zależą one od obwodu pnia, a tu trudno oczekiwać idealnej równości⁴³⁶. W przypadku krzewów organ orzekający mnoży stawkę opłaty przez powierzchnię gruntu, na którym występują krzewy (mierzoną metrach kwadratowych). Wysokość stawek jest regulowana aktem wykonawczym do ustawy przez Ministra właściwego do spraw środowiska. Organ właściwy do wydania zezwolenia nie jest zobligowany do wydania takiego zezwolenia i w konsekwencji wymierzenia opłaty. Jest to jego uprawnienie, a rolą wnioskodawcy jest odpowiednie umotywowanie swojego wniosku. Inaczej jest w przypadku udzielania ulg w opłacie. Właściwość organu udzielającego ulgi należy ocenić przez pryzmat tego, czy jest on kompetentny do wydania decyzji zezwalającej na wycięcie drzew lub krzewów w dniu wydania decyzji przyznającej ulgę w opłacie⁴³⁷. Ustawa o ochronie przyrody zawiera szereg przepisów szczególnych w stosunku do ogólnych norm postępowania. Wśród tych odmienności należy wskazać ustawowy obowiązek odroczenia płatności opłaty. Ze względu na rekompensujący charakter opłaty ustawodawca zdecydował się na zastosowania wobec osób zobowiązanych (starających się o wydanie zezwolenia na usunięcie drzew i krzewów) rozwiązań alternatywnych, które są dla tej osoby mniej uciążliwe, a jednocześnie rekompensują straty w środowisku naturalnym. Tymi rozwiązaniami są przesadzenia lub nasadzenia drzew lub krzewów. Dokonanie nasadzeń w zamian za odstąpienie od wymogu uiszczenia opłaty za usunięcie drzewa stanowi uprawnienie, a nie obowiązek i ma charakter kompensacyjny. Stąd decydując się na niniejsze, strona postępowania musi uwzględnić to, że spoczywa na niej obowiązek przedsięwzięcia tejsze czynności w taki sposób, aby przyniosła ona oczekiwany przez ustawodawcę cel, a zatem zadośćuczyniła stratom przyrody, które to nastąpiły na skutek podjętych przez nią działań związanych z usunięciem drzew. Tym samym korzystając z możliwości umorzenia wymaganej zaległości podmiot, zobowiązany bierze na siebie odpowiedzialność, że dopełni ciężącego na nim obowiązku realnego zadośćuczynienia stratom w przyrodzie, a ewentualny w tym zakresie brak może być powodowany wyłącznie okolicznościami od niego niezależnymi, jak np. siła wyższa i związane z tym chociażby kataklizmy pogodowe typu tornado, czy inne działania ludzkie, na które wpływu strona nie miała, jak np. katastrofa ekologiczna czy budowlana⁴³⁸. Jeśli więc podmiot zobowiązany wnioskuje o alternatywne niż opłata

⁴³⁶ B. Rakoczy, *Usuwanie drzew i krzewów*, Warszawa 2013, s. 135 i n.

⁴³⁷ Zob.: K. Gruszecki, *Ustawa o ochronie...*, komentarz do art. 84 ustawy.

⁴³⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 6 kwietnia 2018 r., sygn. akt II SA/Wr 99/18, SIP LEX nr 2533547.

świadczenie, a właściwy organ decyduje się na takie rozwiązanie, odracza termin uiszczenia opłaty za jego usunięcie na okres 3 lat od dnia upływu terminu wskazanego w zezwoleniu na jego przesadzenie lub wykonanie nasadzeń zastępczych. W dalszej części ustawodawca uzależnia postępowanie organu właściwego do wydania zezwolenia, od zachowania żywotności (lub gdy nie zachowały żywotności z przyczyn niezależnych od zobowiązanego), przez posadzone lub przesadzone drzewa i krzewy, po okresie 3 lat. Użyte w przywołanych przepisach sformułowania nie pozwalają na żaden luz decyzyjny organu orzekającego, gdyż przepisy ustawy wyznaczają związane zachowanie organu orzekającego, który po spełnieniu przesłanek ustawowych zobowiązany jest do wydania decyzji o ustalonej normatywnie treści. Jednakże wydanie opisanych decyzji (o odroczeniu, bądź umorzeniu opłaty) poprzedzone zostać muszą przeprowadzeniem postępowania administracyjnego, którego głównym zadaniem jest ustalenie występowania bądź niewystępowania przesłanek ustawowych, determinujących określone rozstrzygnięcie. W świetle art. 84 ust. 3 ustawy o ochronie przyrody konsekwencją odroczenia terminu płatności jest konieczność powrotu sprawy na drogę postępowania administracyjnego po upływie terminu odroczenia w celu ustalenia, czy nałożony obowiązek został wykonany, a jeśli tak, to czy przesadzone lub nasadzone zastępczo drzewa zachowały żywotność, a jeśli nie, to z jakiej przyczyny. Jest to, jak zauważa się w orzecznictwie sądowym, całkowicie nowe postępowanie administracyjne, tylko bowiem w ramach sformalizowanego postępowania administracyjnego (wyjaśniającego) organ może dokonać wiążących ustaleń w tych kwestiach⁴³⁹. W sytuacji gdy zastępcza realizacja obowiązków (nasadzenia lub przesadzenia) nie przyniosła skutku lub przyniosła, lecz tylko częściowo, należną opłatę pobiera się od zobowiązanego, w drugim zaś przypadku pobiera się opłatę o odpowiednio pomniejszonej wysokości (proporcjonalnie do wykonanych przesadzeń lub nasadzeń). W sposób szczególny uregulowały również przepisy zasady płatności i termin przedawnienia zobowiązania z tytułu opłaty za usunięcie drzew i krzewów. Zgodnie z przepisem art. 87 ust. 1 termin przedawnienia opłaty wynosi 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin zapłaty. Zgodnie z orzecznictwem sądowym określony w art. 87 ust. 3 ustawy o ochronie przyrody termin na uiszczenie opłaty rozpoczyna swój bieg w dniu doręczenia decyzji podmiotowi obowiązanemu do uiszczenia opłaty⁴⁴⁰. W literaturze przedmiotu występuje pogląd, wskazujący na brak możliwości przerwania biegu przedawnienia terminu, na wyegzekwowanie opłaty za wycięcie drzew i krzewów. Zgodnie z tym poglądem „przeciwko przerwaniu biegu okresu przedawnienia terminu płatności tych zobowiązań przemawiają względy systemowe oraz pewności obrotu

⁴³⁹ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 14 grudnia 2017 r., sygn. akt II SA/Łd 674/17, SIP LEX nr 2424025.

⁴⁴⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 kwietnia 2015 r., sygn. akt II OSK 2190/13, SIP LEX nr 1956707.

prawnego. Jeżeli bowiem racjonalny ustawodawca chce, aby w pewnych sytuacjach następowało przerwanie biegu przedawnienia, to określa to wprost [...]. Jeżeli zatem w ustawie o ochronie przyrody nie unormowano przerwania biegu przedawnienia, to po prostu go nie ma, a skoro tak, to biegnie on również w trakcie odroczenia terminu płatności, rozłożenia należności na raty czy przesunięcia terminu płatności⁴⁴¹. Pogląd taki budzi uzasadnione wątpliwości interpretacyjne, lecz nie można mu odmówić słuszności. Jednakże wniosek taki ma uzasadnienie jedynie w zakresie, w jakim stanowi szczególne rozwiązanie w stosunku do innych przepisów regulujących powstawanie i wygasanie zobowiązań pieniężnych o charakterze publicznym. Niemniej jednak ustawa o ochronie przyrody zawiera cały szereg takich odstępstw, zobowiązujących organ wymierzający opłatę do stosowania szczególnych rozwiązań. Kolejnym przykładem takich rozwiązań są postanowienia dotyczące terminów płatności, odroczenia terminu płatności oraz rozłożenia na raty. Termin zapłaty opłaty wynosi 14 dni od dnia, w którym decyzja zezwalająca na wycięcie drzew lub krzewów stała się ostateczna. W sytuacji zaś nieterminowego regulowania zobowiązania z tytułu opłaty ustawa nakłada na zobowiązanego obowiązek naliczenia odsetek, takich jak za zobowiązania podatkowe, zaś egzekucja tych zobowiązań następuje w oparciu o przepisy postępowania egzekucyjnego w administracji.

Przepisy ustawy regulują procedurę rozkładania na raty i odraczania terminów zapłaty. Zgodnie z art. 87 ust. 6 dokonanie tych czynności może nastąpić jedynie w trybie wnioskowym, z uwzględnieniem terminu, wynoszącego 14 dni od momentu, w którym decyzja zezwalająca na usunięcie drzew lub krzewów stała się ostateczna. Organ wydający decyzję w tej sprawie działa w granicach uznania administracyjnego, a ustawowe kryteria dotyczące podstaw wydania pozytywnej decyzji zostały ograniczone jedynie do okoliczności dotyczących sytuacji materialnej wnioskodawcy. Ponadto ustawodawca ogranicza termin odroczenia terminu płatności do maksymalnie trzech lat od dnia terminu płatności. Konstrukcja przyjęta w ustawie znacząca odbiega od standardu określonego, czy to w ustawie o finansach publicznych, czy w Ordynacji podatkowej. Rozwiązania te są niewątpliwie bardziej restrykcyjne niż w przywołanych przepisach, po pierwsze ze względu na ograniczenie terminu na złożenie wniosku, po drugie zawężając zakres przesłanek zastosowania ulgi w płatności opłaty. W tym drugim przypadku nie dość że ograniczono okoliczności uzasadniające jedynie do sytuacji materialnej podmiotu zobowiązanego, bez względu na inne przesłanki dotyczące jego sytuacji prawnej czy faktycznej, to jeszcze wyeliminowano możliwość udzielenia ulgi ze względów uzasadnionych ważnym interesem publicznym. Ten drugi przypadek jest o tyle uzasadniony, że w interesie publicznym jest zachowywanie przyrody w stanie nienaruszonym, zaś wycinanie drzew i krzewów należy traktować jako sytuację niepożądaną ze względu

⁴⁴¹ K. Gruszecki, *Zezwolenia na usunięcie drzew i krzewów*, Wrocław 2011, s. 210 i n.

na interes publiczny. Kolejnymi odrębnościami jest postępowanie w przypadku niedotrzymania warunków rozłożenia na raty. Zgodnie z przepisem art. 87 ust. 8 ustawy jeżeli zaległości płatności rat wyniosą równowartość trzech kolejnych rat, uiszczenie opłaty staje się wymagane w całości. Co ważne, ustawodawca regulując zasady udzielania wskazanych powyżej ulg nigdzie nie wskazał na obowiązek ponoszenia w takiej sytuacji opłaty prolongacyjnej, co wydaje się wykluczać możliwość jej zastosowania. W pozostałym zakresie wymiaru i poboru opłaty należy przyjąć stosowanie rozwiązań wynikających z ustawy o ochronie środowiska i innych ustaw.

W zakresie opłat związanych z gospodarczym korzystaniem ze środowiska aktualność zachowują wszystkie uwagi poczynione przy okazji analizy materialnoprawnych instrumentów kształtowania ich wysokości. Organy wykonawcze gmin, podobnie jak organy stanowiące nie posiadają żadnych instrumentów wpływających na wysokość tych opłat, korzystając jedynie z zagwarantowanych ustawowo udziałów w tych dochodach, realizowanych przez Marszałka Województwa i Wojewódzkiego Inspektora Ochrony Środowiska. W tym miejscu warto jedynie wskazać na istnienie roszczenia po stronie gminy o przekazanie pobranych z tytułu omawianych opłat dochodów. Jak podkreśla się w literaturze⁴⁴², za aktualną należy uznać uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 23 lutego 1995 r., w której stwierdzono że „Gmina może dochodzić na drodze sądowej roszczenia przeciwko Skarbowi Państwa o przekazanie dochodu gminnych funduszy w wysokości 10% wpływów z opłat i kar, o których mowa w art. 87b ust. 5 ustawy z 31 stycznia 1995 r. o ochronie i kształtowaniu środowiska”⁴⁴³, z tym zastrzeżeniem, że obecnie dochodzić tych należności można albo od Skarbu Państwa (w zakresie środków nieprzekazanych przez WIOŚ), albo od województwa (w zakresie środków nieprzekazanych przez zarząd województwa).

W przypadku opłaty eksploatacyjnej (i innych z nią związanych) również brak instrumentów kształtowania opłat przez organy gminy, jednakże regulacje prawne wyglądają inaczej niż w przypadku wcześniej omówionych opłat. Ustawa Prawo górnicze i geologiczne wprowadza pojęcie wierzyciela (art. 142 ustawy), którym jest między innymi gmina, jednakże nie jest to równoznaczne z organem właściwym w sprawie określania wysokości opłat, gdyż tym zgodnie z art. 138 ustawy jest organ koncesyjny. Ponieważ obowiązek obliczenia i wpłacenia na właściwy rachunek opłat wynikających z przedmiotowej ustawy wynika wprost z przepisów prawa, to na podmiocie zobowiązanym (przedsiębiorcy) spoczywają obowiązki z zakresu wpłaty tych opłat w prawidłowej wysokości i terminie. Nie są to jednakże jedyne obowiązki podmiotu zobowiązanego do ponoszenia

⁴⁴² Z. Bukowski, *Komentarz do art. 402 ustawy o ochronie środowiska*, [w:] Z. Bukowski, E. Czech, K. Korpus, B. Rakoczy, *Prawo ochrony środowiska. Komentarz*, Warszawa 2013; K. Gruszecki, *Prawo ochrony...*, s. 1202 i n.

⁴⁴³ III CZP 14/95, OSNC z 1995 r. nr 6, poz. 90.

opłaty, przepisy ustawy nakładają na niego również obowiązki o charakterze sprawozdawczym, mającym na celu dowiedzenie zrealizowania ciężących obowiązków z tytułu opłat. Informacja taka jest przekazywana jednocześnie organowi koncesyjnemu oraz wierzycielowi (gminie), na terenie którego prowadzone są prace.

Opłaty za usługi wodne są stosunkowo nową instytucją i podobnie jak przy poprzednio omówionych opłatach z zakresu gospodarczego korzystania ze środowiska poddane zostały istotnym zmianom, polegającym przede wszystkim na powołaniu i wyposażeniu w kompetencje wymierzania i poboru tych opłat nowego podmiotu o nazwie Wody Polskie. Jednakże wśród wskazanych opłat jest jedna, która nadal pozostaje w ramach kompetencji organu wykonawczego, a jest nią opłata za zmniejszenie naturalnej retencji terenowej na skutek wykonywania na nieruchomości o powierzchni powyżej 3500 m² robót lub obiektów budowlanych trwale związanych z gruntem mających wpływ na zmniejszenie tej retencji przez wyłączenie więcej niż 70% powierzchni nieruchomości z powierzchni biologicznie czynnej na obszarach nieujętych w systemy kanalizacji otwartej lub zamkniętej. Wysokość tej opłaty ustala wójt, burmistrz lub prezydent miasta oraz przekazuje podmiotom obowiązującym do ponoszenia opłat za usługi wodne w formie informacji, zawierającej także sposób obliczenia tej opłaty. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na niestandardowe rozwiązania prawne, dotyczące działania organu gminy. Wymiar opłaty następuje bowiem w niespotykanej formie działania administracji, czyli informacji przekazywanej podmiotowi zobowiązanemu. Niewątpliwie informacja ta nie jest decyzją podatkową, choć pełni poniekąd jej funkcje, tym bardziej że termin płatności opłaty został ustalony na 14 dni od dnia doręczenia informacji, a w razie jej nieuiszczenia organ wykonawczy określa wysokość zobowiązania w drodze decyzji. Jest to więc rozwiązanie wzorowane na zobowiązaniach podatkowych, z tym że informacja, o której mowa w przepisach ustawy, zastępuje zobowiązanie powstające z mocy prawa. Wykorzystanie niewładczej formy działania administracji dla poinformowania podmiotu zobowiązanego nakazuje przyjąć, iż zobowiązanie w przypadku opłaty za usługi wodne powstaje z mocy samego prawa, a organ informuje jedynie o zasadności takiej opłaty. Dopiero brak realizacji zobowiązania powoduje, że organ, wykorzystując przysługujące mu imperium, wkracza w zachowanie się podmiotu zobowiązanego. Instrumentem odwoławczym przysługującym zobowiązanemu jest reklamacja, którą uzasadnia się brakiem zgody na wysokość opłaty za usługi wodne. Organem właściwym, do którego składa się reklamację w zakresie omawianej opłaty, jest organ wykonawczy gminy, mający ją rozpatrzyć w terminie 14 dni od dnia doręczenia, a jeśli się zgadza z argumentami podniesionymi w reklamacji, powinien wydać i doręczyć nową informację z wysokością opłaty i sposobem jej obliczenia. Zastosowane w ustawie sformułowania „informacja” czy „reklamacja” mogłyby sugerować, że podmioty łączy

stosunek cywilnoprawny, gdyż te sformułowania są często wykorzystywane w prawie cywilnym, a zwłaszcza w relacjach z konsumentami. Jednakże analiza i samego stosunku prawnego, i instrumentów przysługujących organowi wykonawczemu gminy przeczą takiemu stwierdzeniu i nakazują traktować opłatę za usługi wodne jako opłatę publiczną niewątpliwie zaliczaną do grupy danin publicznych. W przypadku niezuznania reklamacji organ wykonawczy gminy wydaje decyzję określającą wysokość opłaty, a podmiot zobowiązany ma obowiązek wpłacenia należnej opłaty. Co ważne, reklamacja przysługuje podmiotowi zobowiązanemu jedynie jeden raz w okresie rozliczeniowym. Na decyzję określającą wysokość opłaty wydaną na skutek nieprzychylenia się do reklamacji przysługuje skarga do sądu administracyjnego. W pozostałym obszarze zastosowanie mieć będą przepisy Działu III Ordynacji podatkowej. Tak więc w zakresie nieuregulowanym przepisami ustawy Prawo wodne organ wykonawczy gminy będzie występował w roli organu podatkowego, choć przepisy analizowanej ustawy wskazują, że choć uprawnienia organu podatkowego przysługują gminie, to należy przyjąć w tym zakresie wyłączną kompetencję wójta, burmistrza lub prezydenta.

W przypadku paropodatków kompetencje organów wykonawczych gmin są identyczne z kompetencjami organów podatkowych, a więc w całości objęte przepisami Ordynacji podatkowej.

Rozdział 6

Dopłaty

Zarówno doktryna, dorobek judykatury, jak i historyczne regulacje prawne pozwalają wyodrębnić dopłaty jako odrębną kategorię danin publicznych⁴⁴⁴, choć ustawodawca zdaje się przeczyć temu wyodrębnieniu, kwalifikując jednoznacznie dopłaty do grupy opłat publicznych. Ponieważ w znaczeniu prawnym dopłaty występują pod nazwą opłat, zapewne konsekwencją tego jest wiele identycznych czy zbliżonych rozwiązań przyjętych w konstrukcjach prawnych, co z kolei implikuje wiele tożsamyh problemów interpretacyjnych z zakresu obu rodzajów danin. Głównie z tych względów pominięte zostaną te rozważania o charakterze uniwersalnym, mające jednocześnie zastosowanie do opłat, jak i dopłat.

6.1. Dopłaty jako odrębny rodzaj daniny publicznoprawnej

Doktrynalne wyróżnianie dopłat znajduje swoje uzasadnienie w wyodrębnieniu w ramach grupy danin publicznych innych niż podatki, charakteryzujących się rodzajowymi cechami, przeciwstawianymi podatkom. Grupa tych danin (przede wszystkim instytucji opłat publicznych), której cechą charakterystyczną jest bezpośrednia wzajemność świadczeń, obejmuje opłaty i dopłaty⁴⁴⁵. W związku z daleko idącym podobieństwem konstrukcyjnym dopłat publicznych i opłat publicznych zbędne jest w tym miejscu ponowne przytaczanie różnic pomiędzy dopłatami a innymi daninami publicznymi. Jednakże warto się zastanowić nad wskazaniem tych cech, które różnicują dopłaty od opłat, choć porównanie to oparte być może jedynie na przesłankach doktrynalnych, a jeśli chodzi o wykładnię normatywną, to tylko w ujęciu historycznym.

Najogólniej przyjmuje się dopłatę jako formę partycypowania podmiotów zobowiązanych w kosztach inwestycji publicznych, przy czym podmioty zobowiązane odnoszą skutek tych inwestycji szczególne korzyści⁴⁴⁶. Jest to najprostsza definicja, zbudowana bardziej na aspektach funkcjonalnych niż cechach normatywnych, lecz

⁴⁴⁴ Inaczej: L. Adam, *op. cit.*, s. 91 i n.

⁴⁴⁵ Zob.: I. Czaja-Hliniak, *Opłaty i dopłaty...*, s.14.

⁴⁴⁶ Podobną definicję znaleźć można w wielu współczesnych opracowaniach dotyczących prawa daninowego czy podatkowego: np. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 134.

najpełniej oddająca mechanizm funkcjonowania omawianej daniny. W literaturze przedmiotu wskazuje się różne definicje dopłaty jako odrębnej od opłat publicznych daniny: jest więc dopłata obowiązkowym, jednostronnie określonym przez podmiot publiczny udziałem w kosztach tworzenia urządzeń państwowych lub samorządowych, pobieranym od podmiotów, którym przypisuje się osiągnięcie szczególnych korzyści z tych urządzeń, polegających na zwiększaniu ich dochodów, względnie zwiększaniu wartości tynkowej ich majątków⁴⁴⁷. Według M. Weralskiego dopłata jest przymusowym świadczeniem pobieranym przez organy państwowe w związku z przeprowadzanymi przez nie inwestycjami od osób lub instytucji zainteresowanych⁴⁴⁸. Według definicji L. Kurowskiego dopłata jest rodzajem dochodów publicznych, zbliżonym do zarówno do opłat, jak i podatków, a polegającym na nakładaniu przymusowych świadczeń na użytkowników inwestycji publicznych⁴⁴⁹. Również przedstawiciele innych niż prawo finansowe gałęzi prawa uznają i posługują się pojęciem dopłat publicznych jako odrębnych od opłat i podatków rodzajów danin publicznych⁴⁵⁰. Tym, co powtarza się we wszystkich przytoczonych definicjach, jest angażowanie środków publicznych, korzyści osiągnięte w wyniku tego przez inne podmioty oraz przymusowa partycypacja w tych kosztach. Nie można się jednak zgodzić z tezą pojawiającą się w literaturze, iż celem tego rodzaju daniny publicznej jest realizacja celów pozafiskalnych⁴⁵¹. Funkcją dopłat publicznych w obowiązującym kształcie normatywnym jest przede wszystkim realizacja celu fiskalnego, a jedynie pomocniczo i w ograniczonym zakresie innych funkcji zmierzających do realizacji celów pozafiskalnych. Wniosek taki nasuwa się po analizie obowiązujących przepisów, które jedynie w ograniczonym zakresie pozwalają twierdzić, iż poprzez wymiar i pobór dopłat ustawodawca chce osiągnąć cokolwiek innego niż pozyskanie środków publicznych. Wszelkie regulacje w zakresie dopłat publicznych, oparte są na woli przejęcia od zobowiązanego części jego potencjalnego (zakrzepłego w nieruchomości) bądź rzeczywistego dochodu związanego ze wzrostem wartości nieruchomości, spowodowanej działaniem podmiotu publicznego. Jedynie w wyjątkowych przypadkach ustawodawca stymuluje odpowiednie zachowanie zobowiązanych, premiując je odpowiednim obniżeniem opłaty. Przykładem takiej regulacji jest możliwość partycypowania w ponoszeniu kosztów inwestycji przez przyszłych jej użytkowników, w zamian za odpowiednio niższą wysokość opłaty adiacenckiej. Jest to jednakże jeden z niewielu przypadków, w których podmiot zobowiązany poprzez swoje działanie może wpłynąć na obniżenie ciężącej na nim opłaty.

⁴⁴⁷ I. Czaja-Hliniak, *Dopłaty*, [w:] M. Weralski (red.), *op. cit.*, t. III, s. 482.

⁴⁴⁸ M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984, s. 231.

⁴⁴⁹ L. Kurowski, M. Weralski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 102.

⁴⁵⁰ Zob. B. Dolnicki, *Sposoby realizacji zadań publicznych*, Warszawa 2017.

⁴⁵¹ I. Czaja-Hliniak, *Prawnofinansowa...*, s. 36 i n.

Również w doktrynie i regulacjach normatywnych innych porządków prawnych znaleźć można konstrukcje zbliżone do modelu dopłat. W prawie niemieckim dopłaty (*Beiträge*) występują jako kategoria nie tylko doktrynalna⁴⁵², ale również prawna wynikająca z przepisów ustaw poszczególnych krajów związkowych, np. w przepisach ustawy o podatkach komunalnych landu Hesja⁴⁵³ w § 11 uregulowano zasady wykonywania inwestycji komunalnych związanych z infrastrukturą i idącymi za tym kosztami ponoszonymi przez właścicieli nieruchomości z nich korzystających w zakresie przekraczającym stopień przeciętny. Podobne regulacje zawierają ustawy wszystkich landów związkowych, np. ustawa lokalne prawo podatkowe Nadrenii-Północnej Westfalii w § 8⁴⁵⁴ czy ustawa o opłatach i składkach Berlina w § 4⁴⁵⁵.

Również w przepisach obowiązujących w poszczególnych stanach Stanów Zjednoczonych Ameryki istnieją regulacje odpowiadające definicji dopłaty (*Special Assessments*), będącej roszczeniem władz publicznych zmierzających do odzyskania kosztów publicznej inwestycji. Koszty te będą odzyskiwane (za pomocą specjalnych opłat) od właścicieli działek nieruchomości tylko wtedy, gdy wartość rynkowa nieruchomości wzrosła jako bezpośredni, szczegółowy i niepowtarzalny wynik publicznej inwestycji. Nie mogą być nakładane na nieruchomości, które nie otrzymały bezpośredniej, szczególnej i niepowtarzalnej korzyści pieniężnej z publicznej inwestycji⁴⁵⁶.

W prawodawstwie Republiki Czeskiej⁴⁵⁷ występuje opłata spełniająca kryteria uznania jej za doktrynalną wersję dopłaty. Dotyczy ona wzrostu wartości nieruchomości spowodowanej podłączeniem do sieci wodociągowej lub kanalizacyjnej (art. 10 c ustawy). Ustawa zawiera regulacje dotyczące konstrukcji opłaty, w szczególności dotyczących jej stawek odsyłając do aktów prawnych wydawanych przez organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego.

Jak wskazano we wcześniejszych rozważaniach, krajowy ustawodawca nie uznaje jako instytucji normatywnej daniny o nazwie dopłata, choć czynił to ustawodawca przedwojenny. W przepisach ustawy (art. 31) ustawy z dnia 11 sierpnia 1923 r. o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych znalazły się podstawy prawne do pobierania dopłat specjalnych od osób, które odniosły szczególne korzyści wskutek inwestycji realizowanych przez podmioty publiczne z publicznych zasobów finansowych. Po wojnie ustawodawca zrezygnował z wykorzystywania pojęcia dopłaty publicznej na rzecz opłat, co nie oznacza jednak automatycznego wyrugowania z języka prawniczego nazwy

⁴⁵² Zob.: K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 1996, s. 49-50.

⁴⁵³ Ustawa o podatkach lokalnych z 17 marca 1970 r. (GVBl. I S. 225).

⁴⁵⁴ Z 25 kwietnia 2005 r. (GV. NRW. S. 488).

⁴⁵⁵ Z 22 maja 1957 r. (GVBl. 1957, S. 516).

⁴⁵⁶ Zob.: J.M. Turner, *Michigan Property Taxation – Distinguishing between Special Assessments and Ad Valorem Tax*, „Michigan Assessor” June 2004, s. 35-38.

⁴⁵⁷ Zákon České národní rady o místních poplatcích, Zákon č. 565/1990 Sb.

dopłata, ponieważ we współczesnych regulacjach dopłaty te występują nadal, wpisując się na ogół w schemat konstrukcyjny i funkcjonalny dopłat publicznych.

W obecnych regulacjach prawnych miana dopłaty publicznej doktryna i judykatura używa do czterech przypadków, konsekwentnie nazywanych przez ustawodawcę opłatami. Trzy z nich uregulowane są w ustawie o gospodarce nieruchomościami, a jeden – w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. We wszystkich przypadkach podstawową przesłanką wymiaru i poboru omawianych dopłat jest wzrost wartości nieruchomości, spowodowany działaniem organu administracji publicznej. W ustawie o gospodarce nieruchomościami opłaty adiacenckie (pod taką nazwą występują omawiane dopłaty) pobierane są w sytuacji określonej w art. 98a ustawy, jeżeli w wyniku podziału nieruchomości dokonanego na wniosek właściciela lub użytkownika wieczystego, który wniósł opłaty roczne za cały okres użytkowania tego prawa, wzrośnie jej wartość, wówczas wójt, burmistrz albo prezydent miasta może ustalić, w drodze decyzji, opłatę adiacencką z tego tytułu. W przepisie art. 107 ustawy nawiązuje się do sytuacji scalenia i podziału gruntów, dokonanego w celu uzyskania lepszej z gospodarczego punktu widzenia struktury nieruchomości. Osoby, które otrzymały nowe nieruchomości wydzielone w wyniku scalenia i podziału, są zobowiązane do wniesienia na rzecz gminy opłat adiacenckich w wysokości do 50% wzrostu wartości tych nieruchomości w stosunku do wartości nieruchomości dotychczas posiadanych. Ostatniej sytuacji ustawodawca poświęca cały rozdział 7 działu III ustawy, wskazując obowiązek poniesienia opłaty adiacenckiej jako finansową konsekwencję inwestycji w infrastrukturę techniczną finansowanych ze środków publicznych, a odnoszących skutek wobec właścicieli nieruchomości korzystających z tych inwestycji, przewidując w art. 144, że właściciele nieruchomości uczestniczą w kosztach budowy urządzeń infrastruktury technicznej przez wnoszenie na rzecz gminy opłat adiacenckich. Z kolei w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym ustawodawca w art. 36 ust. 4 ustawodawca uzależnia możliwość wymiaru i poboru opłaty planistycznej (zwanej rentą planistyczną) od istnienia związku pomiędzy uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmianą i wzrostem wartości nieruchomości, którą właściciel lub użytkownik wieczysty zbywa. W sytuacji tej wójt, burmistrz albo prezydent miasta pobiera jednorazową opłatę ustaloną w tym planie, określoną w stosunku procentowym do wzrostu wartości nieruchomości. W obecnym stanie prawnym są to jedyne opłaty samorządowe, którym przypisuje się cechy charakterystyczne dopłat publicznych.

6.2. Cechy prawne dopłat

Warto w tym miejscu powrócić do sygnalizowanego na wstępie problemu wyodrębnienia dopłaty jako odrębnej od opłat publicznych daniny. Problem wydaje się o tyle istotny, że wskazane powyżej elementy definicyjne dopłaty dadzą się również wyodrębnić w części opłat publicznych, zwłaszcza tych, które należy kwalifikować do opłat administracyjnych czy opłat za korzystanie z urządzeń z zakresu użyteczności publicznej. Niektórzy autorzy podkreślają, że szczególną cechą różnicującą opłatę i dopłatę jest to, że o ile opłaty i dopłaty są formą uczestniczenia w kosztach utrzymania urządzeń o charakterze użyteczności publicznej (np. dróg), to opłaty są pobierane za normalne korzystanie z tych urządzeń, natomiast dopłaty za korzystanie z tych urządzeń w stopniu przekraczającym przeciętny⁴⁵⁸. Inną cechą charakterystyczną dopłaty różnicującą ją od opłaty publicznej jest odniesienie do szczególnych korzyści gospodarczych, które odnoszą podmioty zobowiązane do poniesienia dopłaty w związku z działalnością podmiotu publicznego. Te szczególne korzyści polegają na zwiększeniu dochodów lub wartości rynkowej majątku, w przypadku realizacji inwestycji publicznej ułatwiającej obrót gospodarczy lub poprawiającej ogólne warunki bytu ludności⁴⁵⁹. Inni autorzy podkreślają, że różnic pomiędzy opłatą publiczną a dopłatą należy upatrywać w zakresie korzyści, jak i podmiotów tą dopłatą objętych⁴⁶⁰. Tak więc ten ponadprzeciętny stopień wykorzystywania urządzeń o charakterze publicznym oraz specyfika przymiotów podmiotów zobowiązanych do ponoszenia dopłat stanowią istotne cechy różnicujące dopłaty i opłaty. Godząc się z tymi tezami, należy poczynić jednakże szereg zastrzeżeń dotyczących aktualnego, opartego na rozwiązaniach normatywnych rozumienia użytych sformułowań.

Cechę ponadprzeciętnego wykorzystywania urządzeń o charakterze użyteczności publicznej czy dokonywania specyficznych czynności urzędowych należy rozumieć w sposób szerszy, niż wynikałoby to z gramatycznego rozumienia tych sformułowań. Ponadprzeciętność można odnieść do większego znaczenia dla podmiotu korzystającego ze świadczenia, oferowanego przez podmiot publiczny, jak również do ponadprzeciętnego zaangażowania organizacyjnego lub finansowego podmiotu publicznego. Wzajemność świadczeń dokonywanych przez obie strony stosunku prawnego znacząco wykracza ponad przeciętne wykonywanie zadań publicznych (choć nie w przypadku każdej z sytuacji uzasadniających wymiar i pobór opłat), wiążąc się przede wszystkim z zaangażowaniem finansowym podmiotu publicznego. Z drugiej zaś strony, interes gospodarczy podmiotu zobowiązanego uzasadnia poniesienie przez niego wydatków na rzecz podmiotu publicznego. Zrealizowane inwestycje (np. drogi publiczne) zazwyczaj mają znaczenie dla wielu

⁴⁵⁸ I. Czaja-Hliniak, *Prawnofinansowa...*, s. 16.

⁴⁵⁹ I. Czaja-Hliniak, *Dopłaty...*, s. 481.

⁴⁶⁰ Zob.: J. Gliniecka, *Opłaty publiczne...*, s. 20.

niezidentyfikowanych korzystających z nich użytkowników, jednakże grupa, dla której mają one znaczenie ponadprzeciętne, jest przez podmiot publiczny identyfikowana i wobec niej konkretyzuje się obowiązek poniesienia przymusowego świadczenia. Znaczenie gospodarcze w przypadku osób zobowiązanych jest wymierne i przeliczalne na środki płatnicze w postaci wzrostu wartości rynkowej. Istotne jest, by wzrost wartości pozostawał w bezpośrednim związku przyczynowym ze świadczeniem podmiotu publicznego. Związek ten w orzecznictwie sądowym wielokrotnie był podnoszony jako konieczny dla zaistnienia przesłanek wymiaru i poboru dopłat, bez względu na ich rodzaj i podstawę prawną: „Przepis art. 98a u.g.n. nie daje podstaw do uznania, aby do ustalania stanu nieruchomości przed podziałem uwzględniać okoliczności istniejące przed dniem wydania decyzji o zatwierdzeniu podziału. Wzrost wartości nieruchomości przyjmowany za podstawę do ustalenia opłaty adiacenckiej nie może być efektem jakichkolwiek innych okoliczności poza wymienionymi w art. 98a ust. 1 u.g.n.”⁴⁶¹ W zakresie opłaty adiacenckiej wymierzanej w związku z budową urządzeń infrastruktury technicznej: „Kluczowym warunkiem determinującym ustalenie opłaty adiacenckiej jest wzrost wartości nieruchomości spowodowany zatwierdzeniem ewidencyjnego podziału. Słuszny interes strony, tj. właściciela lub użytkownika wieczystego, dopuszcza ustalenie opłaty adiacenckiej z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w wyniku dokonanego podziału tylko wtedy, gdy nie ma żadnych wątpliwości co do faktu wzrostu wartości. Wymagane jest, aby wzrost wartości był potwierdzony opinią rzeczoznawcy majątkowego, zawierającą analizę rynku wskazującą na większą atrakcyjność rynkową nieruchomości podzielonych na ewidencyjnie wydzielone działki gruntu aniżeli nieruchomości o jednolitym kształcie ewidencyjnym bez wyodrębnionych ewidencyjnie działek gruntu”⁴⁶². Również w przypadku opłaty planistycznej: „Renta planistyczna ma wykazywać różnicę w wartości nieruchomości pomiędzy jej stanem przed zmianą bądź uchwaleniem nowego planu zagospodarowania przestrzennego i pomiędzy jej stanem po dokonaniu tej zmiany. W sprawie określenia opłaty planistycznej konieczne jest ustalenie, że zachodzi bezpośredni związek przyczynowy między zmianą wartości nieruchomości a przyjętymi ustaleniami uchwalonego lub zmienionego planu”⁴⁶³. Jak więc widać z przytoczonych orzeczeń, będących jedynie próbką utrwalonej linii orzeczniczej, nadzwyczajne korzyści wynikające z działań administracji publicznej, a przeliczone na konkretny wzrost wartości majątkowych, są podstawową przesłanką powstania obowiązku zapłaty każdej dopłaty.

⁴⁶¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 kwietnia 2017 r., sygn. akt I OSK 1758/15, SIP LEX nr 2281879.

⁴⁶² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 28 marca 2018 r., sygn. akt II SA/Gd 848/17, SIP LEX nr 2478256.

⁴⁶³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 listopada 2016 r., sygn. akt II OSK 344/15, SIP LEX nr 2199219.

Odrębną cechą charakterystyczną dla dopłat publicznych jest wzajemność świadczeń podmiotów połączonych stosunkiem zobowiązaniowym. O ile w przypadku podmiotu zobowiązanego wartość jego świadczenia została oparta na obiektywnej i wymierzalnej przesłance korzyści finansowej, o tyle w przypadku świadczenia podmiotu publicznego sprawa jest bardziej skomplikowana. Nawet nie analizując szczegółowo przepisów ustaw regulujących dopłaty, można stwierdzić, iż wspomniane wcześniej nadzwyczajne zaangażowanie podmiotu publicznego jest bardzo względne. Niewątpliwie w przypadkach opłaty planistycznej czy też opłaty adiacenckiej związanej z budową infrastruktury technicznej nakłady czynione przez podmiot publiczny są wysokie i wymagają zaangażowania środków publicznych w stopniu znacznym. Co więcej, przepisy prawa nakładają obowiązek pokrywania tych kosztów na podmiot publiczny, jak w przypadku opłaty planistycznej, gdzie w art. 21 u.p.z.p. wskazuje się gminę (z wyjątkami) jako jedyną zobowiązaną do poniesienia kosztów sporządzenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Również piśmiennictwo pozostaje w tym zakresie raczej jednolite, wskazując, że przepis art. 21 u.p.z.p. wprowadza generalną zasadę, w myśl której koszty sporządzenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego ponosi gmina. Wskazany przepis jednocześnie reguluje odstępstwa od opisanej zasady stanowiąc, że koszty te mogą w określonych wypadkach obciążać budżet państwa, województwa czy powiatu, a także inwestora prywatnego – ale li tylko jeżeli realizuje on inwestycję celu publicznego. Gmina nie może pobierać środków od właścicieli gruntów za uchwalenie planu dla określonych terenów, bowiem pobieranie opłat z tytułu zmiany planów może mieć miejsce dopiero na etapie renty planistycznej. Konstrukcja prawna, w której ciężar finansowania prac związanych z przygotowaniem i uchwaleniem planów miejscowych przeniesiony jest w rzeczywistości na osoby trzecie, jest niezgodna z obowiązującymi przepisami prawa⁴⁶⁴. W przypadku opłaty adiacenckiej związanej z wybudowaniem infrastruktury technicznej, jak również z przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami wynika warunek poniesienia wydatków ze środków publicznych na budowę tej infrastruktury, by spełniły się warunki uzasadniające wymiar opłaty adiacenckiej – dla gminy w rzeczywistości nie ma znaczenia, kto będzie budował urządzenia infrastruktury technicznej, enumeratywnie wymienione w art. 143 ust. 2 ustawy (z 1997 r.) o gospodarce nieruchomościami. Zarówno bowiem budowa drogi, jak również wybudowanie pod ziemią, na ziemi albo nad ziemią przewodów lub urządzeń wodociągowych, kanalizacyjnych, ciepłowniczych, elektrycznych, gazowych, telekomunikacyjnych, przy choćby symbolicznym udziale środków finansowych pochodzących z budżetu Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego, z Unii Europejskiej bądź innych źródeł

⁴⁶⁴ P. Brzezicki, *Glosa do wyroku Sądu Okręgowego w Słupsku z dnia 17 grudnia 2010 r. sygn. akt IV Ca 473/10*, „Gdańskie Studia Prawnicze. Przegląd Orzecznictwa” 2011, nr 4, s. 43 i n.

niepodlegających zwrotowi, będzie uprawniała gminę do ustalenia opłaty adiacenckiej z tytułu budowy urządzeń infrastruktury technicznej⁴⁶⁵. Cecha nadzwyczajnych wydatków realizowanych przez podmiot publiczny nie wystąpi jednak w przypadku opłaty adiacenckiej, wymierzonej i pobieranej w związku z podziałem nieruchomości i ten przypadek należy traktować jako nieprzystający do modelu konstrukcyjnego dopłat publicznych. Nie są to inwestycje podmiotu publicznego, a jedynie wykonywanie władztwa administracyjnego, związanego z kształtowaniem sytuacji prawnej innych podmiotów. Organ administracji publicznej nie ponosi w tym przypadku żadnych nadzwyczajnych kosztów, działając jedynie w ramach postępowania administracyjnego, zmierzającego do geodezyjnego wydzielenia nowych nieruchomości. Tak więc organ gminy ponosi jedynie te wydatki, które związane są z jego normalnym funkcjonowaniem, a jedyną przesłanką decydującą o zasadności wymiaru i poboru opłaty jest wzrost wartości nieruchomości podmiotu zobowiązanego.

Na podstawie powyższych rozważań można dokonać podziału dopłat publicznych ze względu na kryteria: zakres przedmiotowego świadczenia podmiotu publicznego, obligatoryjność dopłaty oraz cechy podmiotowe⁴⁶⁶.

Po pierwsze warto odnieść się do zakresu przedmiotowego dopłat, który obejmuje budowanie urządzeń z zakresu użyteczności publicznej lub też dokonywanie czynności urzędowych, oddziałujących na sytuację podmiotu zobowiązanego. Z uwagi na obowiązujące rozwiązania prawne dopłaty można podzielić właśnie ze względu na sposób zachowania się podmiotu publicznego. A więc pierwszym rodzajem dopłat będą te, które wiążą się z budową, rozbudową, przebudową urządzeń z zakresu użyteczności publicznej wymagającymi zaangażowania środków publicznych dla realizacji tego zadania. Drugim rodzajem będą te dopłaty, które związane są ze świadczeniem (dokonywaniem czynności urzędowych) dokonywanym przez organy administracji publicznej na rzecz osób zainteresowanych, niewymagającym zaangażowania tych środków. W pierwszej grupie należy wskazać dopłaty związane z budową infrastruktury technicznej (opłaty adiacenckie), w drugim zaś przypadku należy wskazać działania zmierzające do zmian geodezyjnych lub związane z kształtowaniem ładu przestrzennego (opłaty adiacenckie i planistyczne). W tym miejscu należy jednak po raz kolejny zwrócić uwagę na niekonsekwencję ustawodawcy w zakresie regulacji opłat adiacenckich. Sama nazwa tych opłat nie została wyłomaczona ani zdefiniowana, choć funkcjonuje w języku prawnym i prawniczym jako

⁴⁶⁵ P. Buczek, *Budowa urządzeń infrastruktury technicznej przez spółki prawa handlowego a problemy przy naliczaniu opłat adiacenckich z tytułu budowy tych urządzeń*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2010, nr 4, s. 60 i n.

⁴⁶⁶ I. Czaja-Hliniak dokonuje szczegółowego podziału dopłat ze względu na kryteria: podmiotowe, przedmiotowe, charakteru regulacji normatywnych, podmiotu inicjującego, charakteru prawnego, zasięgu terytorialnego, przeznaczenia środków – *eadem*, *Prawnofinansowa...*, s. 62 i n.

przykład dopłat publicznych. Również potoczne znaczenie słowa adiacencka nie występuje w żadnym ze słowników języka polskiego ani wyrazów obcych. Można pokusić się więc jedynie o domniemanie wynikające z tłumaczenia łacińskich słów użytych do stworzenia tej nazwy, które w dowolnym tłumaczeniu z języka łacińskiego dokonany przez J. Bralczyka⁴⁶⁷ oznacza „leżenie przy”. Tłumaczenie takie do pewnego stopnia oddaje funkcję i uzasadnienie istnienia opłat adiacenckich jako dopłat publicznych. Dopłacie publicznej podlegają bowiem właściciele tych nieruchomości, które korzystają z aktywności podmiotu publicznego, ułatwiającego korzystanie z tych nieruchomości lub tworzącego warunki ekonomicznego wzrostu wartości nieruchomości. Są to więc nieruchomości położone „przy” tych inwestycjach i korzystające z nich. Do tego schematu nie przystaje opłata adiacencka wymierzana na podstawie art. 98a u.g.n., związana z podziałem nieruchomości. Jak wskazano, opłata ta jest jedynie efektem czynności administracyjnych organu publicznego, co więcej, koszty podziału nieruchomości obciążają wnioskodawcę, a nie podmiot publiczny. Brakuje więc typowego dla dopłat obciążenia finansowego podmiotu publicznego, który ani nie realizuje inwestycji, ani nie ulepsza infrastruktury, działając tylko i wyłącznie w interesie wnioskodawcy. Tak więc działalność podmiotu publicznego odnosi skutek nie dla szerokiego kręgu odbiorców, a jedynie dla osoby zainteresowanej zmianą w zakresie geodezyjnym. Jediną przesłanką uzasadniającą wymiar i pobór opłaty jest wzrost wartości nieruchomości, przez co opłata ta przypomina swym charakterem prawnym raczej podatek niż dopłatę.

Kolejnym kryterium podziału dopłat jest ten oparty na ich obligatoryjności. W przepisach będących podstawą prawną wymiaru dopłat ustawodawca posługuje się sformułowaniami mogącymi sugerować fakultatywność opłaty adiacenckiej i to w większości sytuacji uzasadniających jej pobór⁴⁶⁸. Zupełnie innych sformułowań używa ustawodawca w odniesieniu do opłaty planistycznej, stosując tryb imperatywny, wskazuje na obligatoryjność tej opłaty. Wykładnia gramatyczna przepisów ustawy o gospodarce nieruchomości oraz planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nie pozostawia wątpliwości, jeśli idzie o swobodę decydowania organów gminy o wymiarze opłaty adiacenckiej i związanie tych organów obowiązkiem wymiaru opłaty planistycznej. Takie też rozstrzygnięcia dominują w orzecznictwie sądów powszechnych, jak i administracyjnych. „Z przepisu art. 98a ust. 1 u.g.n. wynika, że ustawodawca nie nałożył na organy samorządu terytorialnego obowiązku ustalenia opłaty adiacenckiej, lecz jedynie zezwolił na ustalenie tej opłaty w sytuacji, gdy wskutek podziału nieruchomości wzrośnie jej wartość. Organ ustalający przedmiotową opłatę jest zobowiązany dowieść, na

⁴⁶⁷ J. Bralczyk, wyjaśnienie terminu „adiacencka”, <https://sjp.pwn.pl/poradnia/haslo/jezyk-ustaw;2765.html> [dostęp 10.09.2018].

⁴⁶⁸ Wniosek taki należy wysnuć z użycia przez ustawodawcę sformułowań „organ może”, dla odmiany w przypadku opłaty planistycznej ustawodawca używa sformułowania „organ pobiera”.

podstawie zebranego materiału dowodowego, że w wyniku podziału konkretnej nieruchomości nastąpił niewątpliwy wzrost jej wartości⁴⁶⁹.

Pomimo uznania, którym powinien się kierować organ wymierzający opłatę, należy podkreślić, iż istnieją pewne ogólne zasady wiążące organ gminy nawet w tym zakresie. Korzystając z ustawowo przyznanej kompetencji wyboru określonego rozstrzygnięcia winny one mieć na uwadze, że wybór taki nie powinien być dowolny, skoro organ co do zasady nie musi jej wydawać. Decyzja taka nie może być utożsamiana z dowolnością przy orzekaniu i wymaga oceny konkretnej sytuacji faktycznej⁴⁷⁰. Choć, jak wskazano, brzmienie przepisów przesądza o charakterze omawianych dopłat, to wykładnia celowościowa i systemowa, wsparta orzecznictwem sądowym, nie pozwala już na tak kategoryczne sądy w zakresie opłaty adiacenckiej i planistycznej⁴⁷¹. Ogólne zasady realizacji należnych dochodów publicznych mogą sugerować mniejszą samodzielność organów gminy w zakresie decydowania o wymiarze i poborze opłaty. Mimo że w art. 98a u.g.n. użyto określenia, że organ może ustalić opłatę, to jednak w istocie oznacza to, że jest on zobowiązany do jej wymierzenia, chyba że istnieją uzasadnione powody odstąpienia od jej nałożenia (np. gdy wzrost wartości nieruchomości jest tak niewielki, że koszty postępowania mogą być wyższe niż należna opłata)⁴⁷².

Dla odmiany wykładnia przepisów dotyczących opłaty planistycznej i oparte na tej wykładni orzecznictwo (w zasadzie jednolite) podkreślają konieczność jej wymiaru⁴⁷³: „Ustalenie opłaty planistycznej, w sytuacji wzrostu wartości nieruchomości, gdy organ wszczął postępowanie w terminie określonym w art. 37 ust. 4 u.p.z.p. jest obligatoryjne i nie zależy od uznania organu i od sytuacji zobowiązanego”⁴⁷⁴. Jednakże i w tym przypadku nie można traktować tych wniosków jako niezmiennych i kategorycznych. Należy bowiem dopuścić sytuacje, w których zasadna będzie rezygnacja z wymiaru opłaty, pomimo spełnienia przesłanek ustawowych jej wymiaru. Najlepszym przykładem takiej sytuacji jest minimalny wzrost wartości nieruchomości, nieprzekraczający kosztów jej wymiaru. Można więc sformułować wniosek, że ani opłata planistyczna nie może być postrzegana jako bezwzględnie obligatoryjna, ani opłata adiacencka jako bezwzględnie fakultatywna, gdyż istnieją przesłanki wyłączające ten charakter. W przypadku omawianych

⁴⁶⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 16 stycznia 2013 r., sygn. akt II SA/Wr 673/12, SIP LEX nr 1330005.

⁴⁷⁰ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 9 listopada 2012 r., sygn. akt II SA/Po 834/12, SIP LEX nr 1241257.

⁴⁷¹ Zob.: A. Lorek, *Opłata adiacencka i renta planistyczna*, Wrocław 2010, s. 23; E. Bończak-Kucharczyk, *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, SIP LEX.

⁴⁷² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 lutego 2014 r., sygn. akt I OSK 849/12, SIP LEX nr 1497299.

⁴⁷³ K. Prądnicki, *Przesłanki ustalenia opłaty planistycznej*, Lexis.pl, stan na dzień 31 sierpnia 2014 r.

⁴⁷⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 18 grudnia 2013 r., II SA/Kr 1246/13, SIP LEX nr 1493084.

dopłat należy wskazać na wyraźne ścięcie się dwóch wartości nadrzędnych znajdujących swe oparcie w systemie prawa – z jednej strony samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, przejawiającej się w prawie rezygnacji z niektórych dochodów własnych, a z drugiej strony należy pamiętać, że podmioty publiczne powołane zostały do realizacji zadań publicznych, a żeby wykonywać te zadania, dysponować muszą środkami finansowymi. Rezygnacja z wymiaru i poboru omawianych opłat jest dopuszczalna zawsze w przypadku opłaty adiacenckiej (o ile organ działa na podstawie i w granicach prawa), a może być dopuszczalna w przypadku opłaty planistycznej, jeśli jest usprawiedliwiona co najmniej dwoma przesłankami: ekonomią postępowania oraz tym, że działanie organu wykonawczego nie narusza ogólnych zasad prawa. W tym drugim przypadku chodzi o to, czy zaniechanie poboru jest uzasadnione jakimiś ogólnymi i obiektywnymi przesłankami (np. chęcią zainteresowania inwestorów), czy też jest wynikiem jednostkowego działania charakteryzującego się nie uznaniowością (oparciem rozstrzygnięcia na uznaniu organu), lecz dowolnością, co powinno być traktowane jako naruszenie prawa, bez względu na to, o którą opłatę chodzi. Jednocześnie należy mieć świadomość, że każde uszczuplenie tych zasobów finansowych może negatywnie odbić się na jakości realizowanych zadań publicznych. Stąd też sytuacja rezygnacji z należnych dochodów, oprócz uwzględnienia opisanych powyżej przesłanek, powinna być poprzedzona wzięciem pod uwagę korzyści i strat wynikających z dobrowolnej rezygnacji z dochodów publicznych.

Ostatnim kryterium podziału dopłat jest to, które można oprzeć na cechach podmiotowych tych danin. Jeśli chodzi o ten zakres dopłat, to nie budzi on większych wątpliwości, bowiem z jednej strony stosunku zobowiązaniowego występuje zawsze podmiot publiczny, z drugiej zaś strony występuje podmiot zobowiązany do poniesienia dopłaty bez względu na to, czy jest to osoba prawna, czy też fizyczna. Nie ma znaczenia status tych podmiotów, obowiązujące dopłaty wymierza się zarówno podmiotom nieprowadzącym działalności gospodarczej, jak i przedsiębiorcom. Przechodząc jednak do cech odróżniających poszczególne dopłaty, warto nawiązać do sposobu wszczynania postępowania skutkującego wymiarem opłaty. I w takim znaczeniu należy podzielić dopłaty na takie, których wymiar jest skutkiem działania podmiotu publicznego, tak jak w przypadku opłaty planistycznej, będącej efektem wszczęcia procedury planistycznej. Kolejnym rodzajem dopłat będą te, które wymierzane są na skutek aktywności podmiotu zobowiązanego, jak w przypadku opłaty adiacenckiej uregulowanej w przepisie art. 98a u.g.n. Należy też wskazać dopłaty o charakterze mieszanym czy też zamiennym, w których ustawodawca postanowił o zamiennych sposobach inicjowania postępowania. Tak jest w przypadku opłat adiacenckich przewidzianych w art. 107 i 146 u.g.n.

6.3. Materialnoprawne instrumenty kształtowania dopłat

Podobnie jak w przypadku opłat publicznych instrumenty kształtowania dopłat publicznych są ograniczone do zakresu wyznaczonego przez ustawy konstytuujące ich konstrukcję prawną i podstawy nakładania. I podobnie jak w poprzednim rozdziale instrumenty kształtowania dopłat można podzielić na te, które przysługują organom stanowiącym, jak i te przysługujące organom wykonawczym gminy. Za względu na zróżnicowaną konstrukcję prawną opłaty adiacenckie będą omawiane w sposób rozłączny.

Rola organu stanowiącego w zakresie kształtowania konstrukcji i wysokości opłaty adiacenckiej związanej z podziałem nieruchomości wydaje się być marginalna. Jednakże tak naprawdę to właśnie od rady gminy (miasta) zależy, czy i w jakiej wysokości wpływać będą dochody z tytułu omawianej opłaty adiacenckiej. Zgodnie z przepisem art. 98a ust. 1 wysokość stawki procentowej opłaty adiacenckiej ustala rada gminy w drodze uchwały, w wysokości nie większej niż 30% różnicy wartości nieruchomości. Ustalenie opłaty adiacenckiej może nastąpić, jeżeli w dniu, w którym decyzja zatwierdzająca podział nieruchomości stała się ostateczna albo orzeczenie o podziale nieruchomości stało się prawomocne, obowiązywała uchwała rady gminy, o której mowa powyżej. Wykładnia tych przepisów jednoznacznie wskazuje na konieczność wykazania inicjatywy organu stanowiącego dla dalszego postępowania w sprawie ustalenia opłaty adiacenckiej. W przypadku braku takiej uchwały, czy to z powodu jej nieuchwalenia, czy to uznania za niezgodną z prawem, odpadają pierwotne i konieczne warunki prowadzenia postępowania indywidualnego w sprawie ustalenia opłaty adiacenckiej. Co znamienne, obowiązywanie uchwały w sprawie opłaty adiacenckiej nie implikuje obowiązku jej wymierzania, decyzja o tym jest bowiem wyłączną kompetencją organu wykonawczego gminy. Ważne jest również dochowanie przesłanek intertemporalnych wymiaru opłaty, gdyż przepisy wyraźnie wskazują, w jakim momencie postępowania powinna obowiązywać przedmiotowa uchwała: „Dla ustalenia wysokości opłaty adiacenckiej znaczenie prawne ma stawka procentowa obowiązująca w dniu, w którym decyzja zatwierdzająca podział nieruchomości stała się ostateczna. Stawka procentowa obowiązująca w dniu ustalania opłaty adiacenckiej nie ma zaznaczenia prawnego dla określenia wysokości niniejszej opłaty. Bez znaczenia przy tym jest, czy do zmiany stawki doszło na skutek działań legislacyjnych gminy, czy też ustawodawcy, jeżeli ustawodawca nie rozstrzygnął wyraźnie, że zmiana wysokości stawki procentowej dotyczy również podziałów nieruchomości dokonanych ostatecznymi decyzjami przed jej wejściem w życie. Zgodnie bowiem z zasadą *lex retro non agit* prawo nie działa wstecz”⁴⁷⁵. Zakres

⁴⁷⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 kwietnia 2010 r., I OSK 800/09, SIP LEX nr 575952.

przedmiotowy uchwały jest ograniczony ustawowo, a każde wykroczenie poza tę delegację spowodować musi uznanie jej za sprzeczną z prawem. W zakresie kompetencji przysługujących organowi stanowiącemu należy więc wskazać sam fakt podjęcia uchwały, a więc otwarcia ścieżki dla organu wykonawczego do wymiaru opłaty adiacenckiej. W sytuacji gdy rada gminy nie uchwali uchwały określającej stawkę procentową opłaty adiacenckiej, opłata ta nie może być wymierzona przez organ wykonawczy, gdyż brak będzie podstawy prawnej jej wymiaru. Taki sam skutek wywołuje sytuacja, kiedy uchwalona uchwała nie zostanie opublikowana w sposób wymagany dla aktów normatywnych. Należy bowiem podkreślić, że uchwała rady gminy w przedmiocie wysokości opłaty adiacenckiej ma charakter normy powszechnie obowiązującej i stanowi prawo miejscowe⁴⁷⁶. Ustawodawca nie daje żadnych bezpośrednich wskazówek w zakresie obligatoryjności podjęcia tej uchwały, decyzja ta należy więc do wyłącznych kompetencji rady. Trudno wskazać, poza oczywistymi przesłankami pozyskania nowych środków finansowych, motywy, którymi kierować się rada gminy. Niewątpliwie istnienie opłaty adiacenckiej oddziaływać będzie na zachowanie właścicieli nieruchomości położonych na terenie obowiązywania takiej uchwały, a w konsekwencji wpłynie na rynek nieruchomości oraz decyzje inwestycyjne. Z drugiej strony jednak, opłata adiacencka jest bardzo wydajnym źródłem dochodów, zwłaszcza w tych gminach, w których dochodzi do wzmożonej akcji osiedleńczej i zmian w strukturze własności nieruchomości. Zarówno decyzja o wprowadzeniu, jak i ustaleniu wysokości opłaty powinny być poprzedzone analizą ekonomiczną i społeczną, dokonaną przede wszystkim pod kątem skutków jej wprowadzenia. Również w zakresie stawek opłaty możliwości rady są ograniczone do uchwalenia jej w określonej wysokości nie większej niż zakreślona w ustawie (30%) i większej niż 0%. Jako warunek konieczny postanowień przedmiotowej uchwały należy wskazać ustalenie jej konkretnej wysokości, bez możliwości cedowania jakichkolwiek uprawnień w tym zakresie, na organ wykonawczy⁴⁷⁷. Wykluczyć należy zawieranie w uchwale jakichkolwiek innych postanowień czy delegacji: „W przyznanej przepisem art. 98a ust. 1 u.g.n. delegacji dla rady gminy nie mieści się upoważnienie dla organu wykonawczego do ustalania zasad odstępowania od naliczania opłat adiacenckich. Podjęcie uchwały nie wyklucza zatem możliwości odstąpienia przez wójta gminy od opłaty adiacenckiej, jednak rada gminy nie posiada kompetencji do decydowania o tym w uchwale”⁴⁷⁸. Nie budzi wątpliwości ani doktrynalnych, ani orzeczniczych zagadnienie ustalania wysokości stawek opłaty. Przyjmuje się pełną dowolność ustalania jej wysokości, przy

⁴⁷⁶ Zob.: decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 12 marca 2012 r., sygn. 3988/11, SIP LEX nr 1727937.

⁴⁷⁷ E. Bończak-Kucharczyk, *op. cit.*, komentarz do art. 98a ustawy, s. 762.

⁴⁷⁸ Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 28 maja 2009 r., sygn. X/84/S/2009, SIP LEX, OwSS 2010/1/94-95.

czym nie ma możliwości ustalania jej na poziomie 0% ani różnicowania stawek tej opłaty⁴⁷⁹. Ta ostatnia kwestia wydaje się jednak być bardzo znacząca dla formułowania wniosków dotyczących zmian w zakresie regulacji prawnych. Jeśli bowiem przyjąć, że opłata adiacencka powinna wypełniać również inne funkcje niż tylko fiskalne, to możliwość jej różnicowania byłaby idealnym instrumentem dla osiągnięcia spodziewanych celów. Jeśli więc organy gminy chciałyby w ten sposób kształtować ład przestrzenny czy wpływać na działalność inwestycyjną, możliwość stymulowania negatywnego lub pozytywnego odpowiednich zachowań czynnikami finansowymi byłaby środkiem najbardziej skutecznym.

Drugim przypadkiem umożliwiającym wymiar i pobór opłaty adiacenckiej jest postępowanie prowadzone w celu scalenia i podziału nieruchomości. Inicjatorem tego postępowania jest gmina, mogąca dokonać scalenia i podziału nieruchomości, o którym mowa w art. 101 ust. 1 u.g.n. Szczegółowe warunki scalenia i podziału nieruchomości określa plan miejscowy. Scalenia i podziału nieruchomości można dokonać, jeżeli są one położone w granicach obszarów określonych w planie miejscowym albo gdy o scalenie i podział wystąpią właściciele lub użytkownicy wieczystości posiadający ponad 50% powierzchni gruntów objętych scaleniem i podziałem. O przystąpieniu do scalenia i podziału nieruchomości decyduje rada gminy w drodze uchwały, określając w niej granice zewnętrzne gruntów objętych scaleniem i podziałem. Choć nie jest to regulacja bezpośrednio wpływająca na wymiar opłaty adiacenckiej, należy w pierwszej kolejności wskazać uchwałą o przystąpieniu do scalenia i podziału nieruchomości jako niezbędną do wymiaru tej opłaty. Uchwała ta wskazuje intencję dokonania wskazanych wyżej czynności, jednocześnie wytyczając granice tych nieruchomości, które poddane będą scaleniu, a następnie podziałowi. Jej wpływ na wystąpienie opłaty adiacenckiej jest więc zasadniczy, zarówno ze względu na zakres przedmiotowy – wyznacza ona bowiem ewentualny zakres wymierzania tej opłaty, jak i zakres podmiotowy, ze względu na objęcie ewentualną opłatą właścicieli lub użytkowników wieczystych nieruchomości, podlegających scaleniu i podziałowi. Tym samym właściciele i użytkownicy wieczystości oraz samoistni posiadacze nieruchomości objętych scaleniem i podziałem stają się uczestnikami postępowania w sprawie scalenia i podziału. Procedura postępowania z projektem została poddana regulacji wynikającej z ustawy o gospodarce nieruchomościami i ograniczona jest podmiotowo tylko do uczestników postępowania.

Drugą uchwałą wydawaną w konsekwencji przystąpienia do scalenia i podziału wskazanych nieruchomości jest uchwała o scaleniu i podziale nieruchomości. Podlega ona szczególnej procedurze, zanim zostanie uchwalona, jest wykładana uczestnikom postępowania i opiniowana przez radę uczestników (jeśli została wyłoniona). W okresie

⁴⁷⁹ Zob.: A. Hanusz, A. Niezgoda, P. Czernski, *op. cit.*, s. 174.

kiedy projekt uchwały wyłożony jest do wglądu, uczestnicy postępowania mogą składać na piśmie wnioski, uwagi i zastrzeżenia do tego projektu. We wnioskach uczestnicy postępowania mogą wskazywać działki gruntu, które chcieliby otrzymać w zamian za dotychczas posiadane nieruchomości objęte scaleniem i podziałem. Ostateczny kształt uchwały o scaleniu i podziale nieruchomości podejmowany przez radę gminy zawiera między innymi ustalenia co do wysokości, terminu i sposobu zapłaty opłat adiacenckich (art. 104 ust. 2 pkt 7 ustawy). Omawiana uchwała, mimo władczego charakteru, nie jest jednak aktem prawa miejscowego. Nie jest bowiem adresowana do nieokreślonej w sposób zindywidualizowany grupy osób (które łączy to, że są adresatami uchwały), ale dotyczy z góry określonej grupy osób, których prawa do konkretnych nieruchomości są tą uchwałą kształtowane. Zatem uchwała jako akt z zakresu administracji publicznej rozstrzyga władczo jednostkowe sprawy konkretnej grupy osób (i ich praw do nieruchomości)⁴⁸⁰. Jest to niewątpliwie sytuacja wyjątkowa, większość bowiem aktów prawnych wydawanych przez organ stanowiący (z wyjątkiem regulaminów korzystania z urządzeń, choć i to budzi wątpliwości), którymi organ ten postanawia o wysokości zobowiązań publicznoprawnych, przybiera formę aktów generalnych i abstrakcyjnych.

Jak wskazano powyżej, jednym z zapisów obligatoryjnych uchwały muszą być postanowienia dotyczące opłaty adiacenckiej. Ustawodawca zakreślił sprawy dotyczące opłaty adiacenckiej, uregulowane w przedmiotowej uchwale, a są nimi wysokość opłaty (stawka), termin zapłaty oraz sposób zapłaty tej opłaty. W pierwszej kolejności rada gminy musi zdecydować, jaką stawkę opłaty przyjmuje, lecz dokonuje tego w granicach delegacji ustawowej, gdyż w przepisie art. 107 ustawodawca wskazał, iż stawka ta nie może być wyższa niż 50% wzrostu wartości nieruchomości. Tylko więc w tych granicach (więcej niż 0% i nie więcej niż 50%) rada gminy może kształtować wysokość stawki. W drugiej kolejności rada gminy decyduje o terminie zapłaty opłaty. W tym miejscu należy wskazać, że przepisy regulujące ten rodzaj opłaty nie przewidują odwołania do regulacji wynikających z rozdziału 7 ustawy, a więc również w zakresie przedawnienia prawa do wymiaru i poboru opłaty planistycznej. „Przepis art. 107 u.g.n. stanowiący podstawę materialnoprawną kwestionowanego w sprawie niniejszej rozstrzygnięcia nie przewiduje terminu, w którym możliwe jest ustalenie, w drodze decyzji administracyjnej, opłaty adiacenckiej z tytułu scalania i podziału. Mimo iż w wyniku scalania i podziału doszło do powstania nowych działek i pomimo tego, że opłata adiacencka z tytułu scalania i podziału mogła być pobrana dopiero po wybudowaniu urządzeń infrastruktury technicznej, to i tak nadal w sprawie mamy do czynienia z odrębnym trybem nakładania obowiązku uiszczenia opłaty adiacenckiej. Tryb z art. 107 u.g.n. nie przewiduje w ogóle terminu przedawnienia roszczeń (jak to jest w przypadku art. 98a i art. 145 ust. 2 u.g.n.),

⁴⁸⁰ E. Bończak-Kucharczyk, *op. cit.*, s. 792.

a zatem nie można przyjmować, że rzeczony termin, wynikający z powyższych regulacji znajdzie zastosowanie także w sprawie niniejszej. Taki zabieg byłby niedopuszczalny z punktu widzenia zasad wykładni prawa⁴⁸¹. Pomimo takiej wykładni dokonanej przez judykaturę nie można podzielić w pełni przytoczonych w tym orzeczeniu argumentów. W przypadku braku przepisów szczególnych wynikających z ustawy o gospodarce nieruchomościami należy przyjąć regulowanie tej kwestii na zasadach ogólnych, dotyczących przedawnienia zobowiązań publicznoprawnych. Brak szczegółowych regulacji prawnych skłania do przyjęcia, iż w przypadku opłaty adiacenckiej z tytułu scalenia i podziału nieruchomości znajdzie odpowiednie zastosowanie art. 68 ust. 1 o.p. Oznacza to, że wójt (burmistrz, prezydent miasta) jest zobowiązany do wydania (doręczenia) decyzji ustalającej opłatę adiacencką w terminie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym weszła w życie uchwała w sprawie scalenia i podziału nieruchomości⁴⁸². W sprawie warunków i sposobu płatności rada gminy może wskazać terminy płatności, warunki, po wypełnieniu których przypadać będzie płatność, czy możliwość skorzystania z płatności ratalnej. Konkludując więc treść zapisów uchwały, należy stwierdzić, że rada postanawia o sposobie ustalania opłaty, zaś jej wymiar dokonywany jest w drodze decyzji przez organ wykonawczy. Jednakże należy pamiętać, że równoważną podstawą do wymiaru opłaty jest ugoda zawarta pomiędzy organem wykonawczym gminy a osobami zainteresowanymi. Tak więc tylko w przypadku, gdy strony nie dojdą do porozumienia na gruncie uzgodnień, zastosowanie mieć będą reguły wynikające z uchwały (z wyjątkiem stawki opłaty). Wyprzedzając rozważania poświęcone instrumentom przysługującym organowi wykonawczemu, należy zwrócić uwagę na niespotykaną w regulacjach publicznoprawnych metodę ustalania świadczeń publicznych. Z wyjątkiem wysokości stawki opłaty (choć też jest to dyskusyjne) to zainteresowane strony podejmują rozmowy dotyczące warunków płatności opłaty. Obie strony są więc partnerami negocjującymi warunki zobowiązania, przez co nie można w tym zakresie mówić o pełni instrumentów władczych przysługujących organowi publicznemu. Wysokość stawki, pozostając domeną organu stanowiącego, również podlega możliwości negocjowania, choć nie w ten sam sposób co w warunki płatności, ale również nie w ten sposób, jak np. wysokość stawek podatkowych, które są uchwalane przez radę gminy. Uczestnicy postępowania mogą bowiem na etapie projektowania uchwały scaleniowej składać wnioski, a rada uczestników opiniuje projekt uchwały, również w zakresie wysokości opłaty. Wszystkie te okoliczności muszą budzić uzasadnione wątpliwości co do uznawania tego rodzaju opłaty adiacenckiej, nie tylko jako dopłaty, ale w ogóle jako daniny publicznej.

⁴⁸¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 15 października 2014 r., sygn. akt II SA/Łd 640/14, SIP LEX nr 1588720.

⁴⁸² M. Szalewska, *Opłata adiacencka z tytułu scalenia i podziału nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 9, s. 17.

Ostatnim rodzajem opłaty adiacenckiej jest ta, której regulacja wynika z rozdziału 7 u.g.n., a dotyczy udziału w kosztach budowy urządzeń infrastruktury technicznej. Opłata będzie miała zastosowanie do nieruchomości, których wartość wzrosła, bez względu na ich rodzaj i położenie, jeżeli urządzenia infrastruktury technicznej zostały wybudowane z udziałem środków Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, z wyłączeniem nieruchomości przeznaczonych w planie miejscowym na cele rolne i leśne, a w przypadku braku planu miejscowego do nieruchomości wykorzystywanych na cele rolne i leśne. Urządzeniami, których wybudowanie pociąga za sobą ustalenie opłaty planistycznej, są budowa drogi oraz wybudowanie pod ziemią, na ziemi albo nad ziemią przewodów lub urządzeń wodociągowych, kanalizacyjnych, ciepłowniczych, elektrycznych, gazowych i telekomunikacyjnych. Opłata adiacencka z tytułu budowy infrastruktury technicznej może być wydana, gdy spełnione są łącznie następujące przesłanki:

- 1) została wybudowana infrastruktura techniczna, z udziałem środków publicznych;
- 2) nie upłynął okres 3 lat od dnia stworzenia warunków do korzystania z wybudowanej infrastruktury technicznej;
- 3) nastąpił faktyczny wzrost wartości nieruchomości wskutek wybudowania infrastruktury technicznej, udowodniony w drodze operatu szacunkowego sporządzonego przez rzeczoznawcę majątkowego;
- 4) w dniu stworzenia warunków do korzystania z wybudowanej infrastruktury technicznej obowiązywała uchwała rady gminy ustalająca wysokość stawki procentowej opłaty adiacenckiej.

Zakres przedmiotowy urządzeń infrastruktury technicznej, jak i czynności ich dotyczących należy uznać za zamknięty. Żaden inny rodzaj urządzenia budowanego ze środków publicznych nie będzie implikował możliwości wymiaru opłaty. Również gramatycznie należy interpretować sposób wydatkowania środków publicznych, nie będzie więc możliwe wymierzenie opłaty w sytuacji remontu, modernizacji czy innych czynności niebędących budową⁴⁸³. Kompetencją rady gminy jest uchwalenie właściwej stawki opłaty adiacenckiej, której wysokość zgodnie z art. 146 ust. 2 nie może przekroczyć 50% różnicy między wartością, jaką nieruchomość miała przed wybudowaniem urządzeń infrastruktury technicznej, a wartością, jaką nieruchomość ma po ich wybudowaniu. Należy przyjąć możliwość uchwalenia w jednej uchwale wysokości opłat adiacenckich zarówno przewidzianych przepisem art. 98a ustawy, jak i art. 146 u.g.n., choć możliwe

⁴⁸³ Zob.: A. Maziarz, *Wybrane problemy instytucji opłaty adiacenckiej z tytułu budowy urządzeń infrastruktury technicznej w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Palestra” 2017, nr 5, s. 5 i n.; M. Dreła, *Ustalenie opłaty adiacenckiej*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2014, nr 4, s. 35 i n.

jest istnienie dwóch niezależnych aktów prawnych. Zakres przedmiotowy uchwały jest zamknięty i oprócz stawki opłaty adiacenckiej należy odrzucić regulowanie w niej jakichkolwiek innych spraw, dotyczących tej opłaty⁴⁸⁴. Odrębną jednak kwestią jest odpowiedź na pytanie, czy rada gminy ma obowiązek uchwalenia uchwały w sprawie wysokości stawki opłaty adiacenckiej. Jak wcześniej wykazywano, opłata adiacencka jest postrzegana w literaturze i orzecznictwie jako przykład opłaty fakultatywnej, którą organ wykonawczy gminy może, lecz nie musi wymierzyć i pobrać. Takich jednoznacznych ustaleń nie można przyjąć w przypadku obowiązków leżących po stronie organu stanowiącego. Ustawodawca używa sformułowania: „rada gminy uchwała wysokość stawki opłaty adiacenckiej”, co wydaje się jasno przesądzać o konieczności uchwalenia takiej opłaty. Teza taka wydaje się być uzasadniona również wykładnią dokonaną w oparciu o całokształt przepisów regulujących ten rodzaj opłat adiacenckich. Organ wykonawczy, któremu pozostawiono swobodę decydowania o wymiarze opłaty, musi mieć stworzone warunki do podjęcia takiej decyzji bez stosownej uchwały, nie mogąc skorzystać z regulacji materialnoprawnej wynikającej z ustawy o gospodarce nieruchomościami, nie będzie mógł podjąć indywidualnego aktu administracyjnego. Obowiązkiem rady gminy powinno więc być podjęcie uchwały w sprawie wysokości opłat adiacenckich, a rolą organu wykonawczego będzie dokonanie wyboru co do wymiaru tych opłat. Uzasadnienie takiej wykładni można znaleźć również w orzecznictwie sądowym: „przepis powyższy (art. 146 ust. 2), wprost nakłada na radę gminy obowiązek ustalenia stawki procentowej opłaty adiacenckiej. Delegacja powyższa nie ma charakteru fakultatywnego, zależnego od gminy”⁴⁸⁵. Niestety istnienie takiej uchwały jest trudne do wyegzekwowania, a wydaje się możliwe jedynie za pośrednictwem organów nadzoru: „Ustawodawca nałożył na radę gminy obowiązek ustalenia stawki procentowej opłaty adiacenckiej, a jedynie jej wysokość uzależnił od uznania tego organu. Tymczasem uchylenie uchwały o ustaleniu stawki procentowej opłaty adiacenckiej, prowadzi do wyzbycia się źródła dochodu gminy, co skutkuje naruszeniem obowiązku dbałości o mienie gminy”⁴⁸⁶.

Konkludując, należy przyjąć, iż pomimo uznawania opłaty adiacenckiej za dochód fakultatywny gminy należy ze względu na ograniczoność dostępu do środków publicznych stwarzać możliwości ich pozyskiwania, a służyć temu powinno podejmowanie uchwały w sprawie opłat adiacenckich.

⁴⁸⁴ Zob.: A. Prusaczyk, *Komentarz do art. 146 ustawy o gospodarce nieruchomościami*, [w:] J. Jaworski, A. Prusaczyk, A. Tułodziecki, M. Wolanin, *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1016.

⁴⁸⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 10 sierpnia 2018 r., sygn. akt II SA/Gl 404/18, SIP LEX nr 2542065.

⁴⁸⁶ Rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Warmińsko-Mazurskiego z dnia 1 czerwca 2010 r., nr PN. II.0911-119/10, NZS 2010/4/75.

Ostatnim rodzajem dopłaty jest renta planistyczna, uregulowana w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Podobnie jak w przypadku opłaty adiacenckiej wymierzonej w postępowaniu scaleniowym (art. 107 u.g.n. opłata planistyczna jest świadczeniem towarzyszącym innemu postępowaniu, prowadzonemu w ramach władztwa planistycznego samorządu terytorialnego. Jednakże inaczej niż w przypadku opłaty adiacenckiej miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego uchwalany w formie uchwały rady gminy i zawierający postanowienia dotyczące wysokości opłaty planistycznej stanowi akt prawa miejscowego. Pomijając w tym miejscu skutki kształtowania ładu przestrzennego polegające na świadczeniach odszkodowawczych podmiotu publicznego na rzecz osób poszkodowanych w wyniku uchwalenia tego planu, ograniczę się do skutków wywołujących zobowiązanie poniesienia opłaty planistycznej. Zgodnie z art. 36 ust. 4 ustawy jeżeli w związku z uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmianą wartość nieruchomości wzrosła, a właściciel lub użytkownik wieczysty zbywa tę nieruchomość, wójt, burmistrz albo prezydent miasta pobiera jednorazową opłatę ustaloną w tym planie, określoną w stosunku procentowym do wzrostu wartości nieruchomości. Opłata ta jest dochodem własnym gminy. Wysokość opłaty nie może być wyższa niż 30% wzrostu wartości nieruchomości. Zgodnie z przepisem art. 15 ust. 2 pkt 12 u.p.z.p. do obligatoryjnych elementów miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego należą stawki procentowe, na podstawie których ustala się opłatę, o której mowa w art. 36 ust. 4. Wobec sygnalizowanego problemu obligatoryjności opłaty planistycznej rodzi się pytanie o konieczność uchwalania stawek opłaty planistycznej za każdym razem, kiedy dochodzi do uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Istnieje na ten temat wiele rozbieżności zwłaszcza w judykaturze, można bowiem znaleźć stanowiska stwierdzające brak konieczności uchwalania stawek opłaty planistycznej, przede wszystkim z powodu braku przesłanek do wymiaru opłaty planistycznej: „Prawidłowa wykładnia art. 36 ust. 4 u.p.z.p. prowadzi do wniosku, że stawka renty planistycznej musi mieścić się w przedziale $< 0\%$ i $\leq 30\%$, przy czym można ewentualnie dopuścić brak orzekania w przedmiocie takiej stawki w sytuacji, w której z prawdopodobieństwem granicznym z pewnością zmiana miejscowego planu nie może spowodować zmiany wartości nieruchomości objętych planem. W przypadku braku zmiany dotychczasowego przeznaczenia i wykorzystania terenu musi istnieć pewność, że faktycznie uchwalenie planu nie spowoduje wzrostu wartości nieruchomości. Przy czym należy mieć na względzie faktyczny dotychczasowy sposób zagospodarowania nieruchomości, jak i ten określony w poprzednim planie miejscowym, o ile taki obowiązywał. Ponadto nawet dopuszczenie możliwości lokalizacji budowli i obiektów

małej architektury może mieć wpływ na wartość nieruchomości [...]”⁴⁸⁷. Zatem przyjmując, iż nie ma obowiązku zamieszczania stawek opłaty, jeśli z obiektywnych okoliczności wynika, iż uchwalenie lub zmiana miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego nie spowodują wzrostu wartości nieruchomości, zwalniają radę gminy z zawarcia tych postanowień w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego.

Z drugiej strony, orzecznictwo sądowe podkreśla obowiązek zamieszczania stawek opłaty planistycznej i to stawek wyższych niż 0%, bowiem ustalenie przez radę gminy zerowej stawki procentowej, która stanowić miałaby podstawę ustalenia opłaty planistycznej, jest naruszeniem art. 15 ust. 2 pkt 12 u.p.z.p. Określenie stawki procentowej opłaty planistycznej w wysokości 0% czyniłoby bezprzedmiotowym zapis ustawy mówiący o obowiązku decyzyjnego ustalenia tej opłaty w razie powstania sytuacji opisanej w art. 36 ust. 4 u.p.z.p. i oznaczałoby niedopuszczalne odgórne „zwolnienie” pewnej grupy właścicieli lub użytkowników wieczystych nieruchomości z ustawowego obowiązku uiszczenia renty planistycznej w razie zaistnienia przesłanek ustawowych⁴⁸⁸.

Czy wobec tych przykładów nieomalże skrajnego nastawienia do obowiązku ustalania stawek opłaty można znaleźć jakiś kompromis? Wydaje się, że jedynymi okolicznościami (choć zawsze mogą zaistnieć wątpliwości co do ich wystąpienia), zwalnającymi z obowiązku uchwalenia stawek opłaty planistycznej, są brak zmiany przeznaczenia nieruchomości oraz objęcie planem nieruchomości będących własnością gminy. Przy czym w przypadku braku zmian w zakresie przeznaczenia nieruchomości także można dopuścić wzrost wartości nieruchomości, bo o ile nieruchomość objęta planem nie zmieni swojego przeznaczenia, to takie przeznaczenie mogą zmienić nieruchomości sąsiadujące, co może również wpłynąć na pozostałe. Jest więc to kwestia bardzo delikatna i wymagająca dużej wiedzy z zakresu finansowych skutków kształtowania ładu przestrzennego. Jestem sceptycznie nastawiony do stosowania takich technik prawotwórczych (pomijania zapisów dotyczących stawki opłaty planistycznej), gdyż organ stanowiący nie jest w stanie ocenić finansowych skutków uchwalenia miejscowego planu. Poza tym jeśli faktycznie zmiany przeznaczenia nieruchomości nie powodują wzrostu wartości nieruchomości, to uchwalenie stawek opłaty planistycznej nie będzie miało praktycznego znaczenia. Wykładnia gramatyczna komentowanego przepisu prowadzi do wniosku, że miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego może zawierać więcej niż jedną stawkę opłaty planistycznej. Wniosek taki znajduje swoje potwierdzenie zarówno w orzecznictwie sądowym, jak i literaturze. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 5 lipca 2013 r. stwierdzono: „Wykładnia art. 15 ust. 2 pkt 12 u.p.z.p.

⁴⁸⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 19 lutego 2015 r., sygn. akt II SA/Ol 1201/14, SIP LEX nr 1653252.

⁴⁸⁸ Zob.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 lutego 2018 r., sygn. akt II OSK 1469/17, SIP LEX nr 2476055.

w powiązaniu z art. 36 ust. 4 tej ustawy prowadzi do wniosku, że użyte przez ustawodawcę sformułowanie «stawki procentowe» pozwala na ustalenie w planie stawek opłaty planistycznej o różnych wysokościach. Można przyjąć, iż jeżeli rada gminy może uchwalić kilka stawek opłaty planistycznej, to mogą być ustalone w różnej wysokości w zależności od przeznaczenia danych terenów w planie⁴⁸⁹. Zgodzić się należy z tezą, iż w przypadku uchwalenia więcej niż jednej stawki opłaty konieczne jest zachowanie kardynalnych zasad dotyczących różnicowania stawek, ograniczając taką możliwość do kryteriów przedmiotowych, z wyłączeniem kryteriów podmiotowych czy podmiotowo-przedmiotowych⁴⁹⁰. Wydaje się, że kryteriami, którymi powinna się kierować rada gminy, wskazując więcej niż jedną stawkę opłaty, powinny być przede wszystkim rodzaj i przeznaczenie nieruchomości objętych miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego. W przeciwnym razie mogłoby dojść do formułowania zarzutu różnicowania obciążeń publicznych w oparciu o niedopuszczalne dla organu stanowiącego gminy kryteria, odnoszące się do cech podmiotów zobowiązanych.

6.4. Proceduralne instrumenty kształtowania dopłat

Omawianie uprawnień przysługujące organom wykonawczym gminy warto rozpocząć od przywołania problemu poruszonego już w poprzednich rozdziałach, a dotyczącego procedury wykorzystywanej do wymiaru i poboru dopłat publicznych. Pomimo istnienia przesłanek traktowania dopłat publicznych jako świadczeń objętych procedurą podatkową istnieje dominująca linia orzecznicza sądów administracyjnych, wskazująca na konieczność stosowania wobec tych dopłat przepisów procedury administracyjnej, z uzupełniającym stosowaniem przepisów ustawy o finansach publicznych. Należy więc przyjąć model wskazany już wcześniej, uwzględniając przepisy szczególne wynikające z poszczególnych ustaw będących podstawą wymiaru dopłat publicznych, stosować wobec nich przepisy procedury administracyjnej, przepisy ustawy o finansach publicznych w zakresie wynikającym z przepisów zawartych w art. 60-67 oraz odpowiednio w zakresie nieuregulowanym tymi przepisami, stosować regulacje wynikające z przepisów Ordynacji podatkowej.

Instrumenty przysługujące organom wykonawczym gminy w zakresie wymiaru opłat adiacenckich uregulowanych w przepisach art. 98a i 146 u.g.n. zostaną omówione wspólnie ze względu na ustawowe odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów dla obu rodzajów opłat. Warto powrócić do podnoszonego już problemu fakultatywności opłat adiacenckich. W kontekście organów wymierzających te opłaty nabiera on innego

⁴⁸⁹ Sygn. akt II SA/OI 421/13, SIP LEX nr 1355275.

⁴⁹⁰ P. Szczęśniak, *Oplata planistyczna*, [w:] A. Hanusz (red.), *op. cit.*

znaczenia. Po pierwsze warto podkreślić, iż organ wykonawczy związany jest przepisami uchwał organu stanowiącego w zakresie istnienia samej opłaty adiacenckiej, co, jak wskazywano już wcześniej, powinno być obowiązkową praktyką legislacyjną. Tylko bowiem w przypadku obowiązywania uchwały ustalającej stawki opłaty adiacenckiej, a więc w rzeczywistości decydującej o woli pobierania takiej opłaty, otwiera się możliwość jej wymiaru i poboru przez organ wykonawczy. W sytuacji uchwalenia takiej uchwały pojawia się opcja podjęcia decyzji o wymiarze opłaty adiacenckiej lub rezygnacji z tego dochodu – w tym ostatnim przypadku nie jest oczywiście podejmowane żadne postępowanie organu administracji publicznej. Decyzja organu wykonawczego oparta jest na instytucji uznania administracyjnego, co oczywiście nie oznacza zupełnego braku istnienia ograniczeń w działaniu (zaniechaniu) organu wykonawczego gminy. Istnieją bowiem rozstrzygnięcia wskazujące okoliczności dominujące nad prawem organu wykonawczego do rezygnacji z wymiaru opłaty, w ramach uznania administracyjnego: „Zwrot «wójt może ustalić opłatę» należy interpretować w ten sposób, że wójt gminy w wypadku ziszczenia się przesłanek przewidzianych w art. 98a u.g.n., mając obowiązek dbać o dochody gminy i uwzględniać wszystkie ich możliwe źródła, taką opłatę ustala⁴⁹¹. Można znaleźć jednak i orzeczenia stwierdzające pełną swobodę korzystania z instytucji uznania administracyjnego: „Z przepisu art. 98a ust. 1 u.g.n. wynika, że ustawodawca nie nałożył na organ wykonawczy samorządu terytorialnego obowiązku ustalenia opłaty adiacenckiej, lecz jedynie zezwolił temu organowi na ustalenie tej opłaty w sytuacji, gdy skutek podziału nieruchomości wzrosnie jej wartość. Decyzja ustalająca wysokość opłaty adiacenckiej ma charakter fakultatywny, podejmowana jest w ramach uznania administracyjnego i daje organowi możliwość wyboru rozstrzygnięcia, ale w żadnym wypadku nie może być utożsamiana z dowolnością przy orzekaniu i wymaga oceny konkretnej sytuacji faktycznej⁴⁹². Również w literaturze przedmiotu, podkreślając fakultatywność wymiaru opłaty adiacenckiej, zaznacza się że nie może być to równoznaczne z dowolnością jej ustalania⁴⁹³. Pomimo więc zastosowania przez ustawodawcę sformułowania o możliwości wymiaru opłaty adiacenckiej należałoby przyjąć szerszą wykładnię tych przepisów, uwzględniającą istnienie innych niż wynikające z ustawy o gospodarce nieruchomościami przesłanek przemawiających za wymiarem opłaty. Pomijając w tym miejscu jako oczywiste warunki przewidziane przez ustawę (wzrost wartości spowodowany podziałem nieruchomości lub budową infrastruktury technicznej), należy wskazać istnienie innych okoliczności, nakazujących organowi wykonawczemu

⁴⁹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 4 października 2012 r., sygn. akt II SA/OI 825/12, SIP LEX nr 1234867.

⁴⁹² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 28 września 2011 r., sygn. akt IV SA/Po/ 596/11, SIP LEX nr 1154863.

⁴⁹³ Zob.: E. Bończak-Kucharczyk, *op. cit.*, komentarz do art. 98a.

gminy przynajmniej rozważenie jej wymiaru i poboru. Za fakultatywnością opłaty przemawia niewątpliwie ekonomika postępowania: „Organy wykonawcze gminy z mocy art. 145 ust. 1 u.g.n. mają uprawnienie, a nie obowiązek ustalenia opłaty adiacenckiej. Brak obowiązku ustalenia opłaty adiacenckiej w każdym przypadku, kiedy wybudowane zostanie urządzenie infrastruktury technicznej, należy uznać za w pełni zrozumiałe, jeśli zważy się, że wartość nieruchomości wskutek budowy urządzenia może niekiedy nie wzrosnąć albo wzrosnąć nieznacznie, co czyni nieopłacalnym prowadzenie postępowania w celu jej ustalenia”⁴⁹⁴. Trudno oczywiście polemizować z tymi argumentami, a zwłaszcza w sytuacji, w której można stwierdzić nieznaczny wzrost wartości nieruchomości, zasadne i logiczne będzie niewszczynanie postępowania w sprawie wymiaru opłaty. Niewątpliwie jednak ocena potencjalnych kosztów i zysków może wykraczać poza kompetencje pracowników odpowiedzialnych za jej wymiar. Stąd jako cenną należy traktować propozycję sformułowaną pod adresem ustawodawcy wprowadzenia przepisów pozwalających na wstępną ocenę finansowych skutków tych zdarzeń, które mogą spowodować wymiar opłaty adiacenckiej⁴⁹⁵. Niezależnie od tego można również wskazać inne pozaprawne względy przemawiające za niewymierzaniem opłaty adiacenckiej, związane przede wszystkim z działaniami prorozwojowymi stosowanymi w gminie. Jeśli więc istnieje mniej lub bardziej sformalizowana (np. w strategiach rozwoju gminy) potrzeba wspierania określonych zachowań inwestorów, brak wymierzania opłaty adiacenckiej należy traktować jako odpowiednią do tego stymulację.

Argumentem nieodmiennie przemawiającym za wymiarem opłaty adiacenckiej jest ograniczoność środków publicznych, co z kolei implikuje konieczność ich realizacji wszędzie tam, gdzie istnieją możliwości zasilenia budżetu podmiotu publicznego. Tak więc w sytuacji, w której istnieją przesłanki do wymiaru opłaty w postaci istnienia uchwały rady gminy w sprawie stawek opłaty adiacenckiej, ponadto dane wskazujące na niewątpliwą wartość nieruchomości, a wpływ budżetowy przewyższy koszty wymiaru opłaty adiacenckiej, to zachowanie organu wykonawczego powinno być odpowiednio i przekonująco uzasadnione. W mniejszym stopniu w przypadku wymiaru opłaty adiacenckiej, gdyż wystarczające będzie przeprowadzenie w sposób prawidłowy postępowania opartego na niezbitych dowodach wzrostu wartości nieruchomości, zakończonego wydaniem decyzji. W przypadku zaś braku wymiaru opłaty organ wykonawczy gminy powinien odpowiednio uzasadnić swoje zaniechanie. Uzasadnienie to może przybrać formę wyjaśnień udzielanych organowi stanowiącemu gminy bądź też

⁴⁹⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 24 maja 2017 r., sygn. akt II SA/Gd 189/17, SIP LEX nr 2306744.

⁴⁹⁵ W. Morawski, [w:] T. Brzezicki (red.), *Opłaty i wybrane roszczenia dotyczące nieruchomości*, Warszawa 2018, s. 185.

wyjaśnień udzielanych organom nadzoru, zwłaszcza w sytuacji występowania deficytu budżetowego.

Podjęcie decyzji o wszczęciu postępowania, prowadzonego w celu wymiaru opłaty, powinno być poprzedzone ustaleniem prawdopodobieństwa wzrostu wartości nieruchomości. Osiągnąć to można przede wszystkim na podstawie dotychczasowego doświadczenia. Kolejnym krokiem będzie więc wszczęcie postępowania, dokonywane z urzędu przez organ wykonawczy gminy. W ramach tego postępowania głównym zadaniem jest ustalenie, że doszło do wzrostu wartości nieruchomości. Jedynym dowodem, który może być wykorzystany w tym celu, jest operat szacunkowy opracowany przez biegłego rzeczoznawcę majątkowego. Rola tego operatu była wielokrotnie podkreślana w orzecznictwie sądowym. Istotnym więc warunkiem wymierzenia opłaty adiacenckiej jest ustawowo dookreślone potwierdzenie wzrostu wartości nieruchomości. Podstawę dla ustaleń organu w tym zakresie stanowi opinia rzeczoznawcy majątkowego, zawierająca między innymi analizę rynku nieruchomości, z której wynikać winno, że na skutek (traktowanego jako wyłączny powód) dokonanego podziału nieruchomości doszło do zwiększenia jej atrakcyjności, a w konsekwencji również wartości. Do oceny operatu szacunkowego, jak każdego innego dowodu, ma zastosowanie: art. 80 k.p.a., nakazujący organowi administracji oceniać, czy dana okoliczność została udowodniona na podstawie całokształtu materiału dowodowego; art. 7 k.p.a., który nakazuje podjąć wszelkie kroki niezbędne do dokładnego ustalenia stanu faktycznego, i art. 77 § 1 k.p.a., który nakłada na organ administracji obowiązek wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego. Organ administracji winien wyczerpująco ocenić operat szacunkowy, który stanowi sformalizowaną prawnie opinię rzeczoznawcy majątkowego wydaną w zakresie posiadanych przez niego wiadomości specjalnych odnośnie do szacowania nieruchomości, a zatem ocena operatu szacunkowego przez organ administracji nie jest możliwa w takim zakresie, w jakim miałyby dotyczyć wiadomości specjalnych⁴⁹⁶. Waga operatu szacunkowego w ramach postępowania zmierzającego do wymiaru opłaty jest o tyle istotna, że stanowi w zasadzie jedyny dowód procesowy stwierdzający wzrost wartości nieruchomości, objętej postępowaniem. Co więcej, organ prowadzący postępowanie nie może wkraczać ani w merytoryczną zawartość operatu, ani modyfikować ustalonych w jego treści wartości dotyczących wycenianych nieruchomości: „Skoro operat szacunkowy jest w zasadzie jedynym i obligatoryjnym dowodem w sprawie o ustalenie opłaty adiacenckiej na podstawie art. 98a ust. 1 u.g.n., to winien on w sposób niebudzący wątpliwości wykazywać, czy nastąpił wzrost wartości nieruchomości w związku z podziałem nieruchomości, a także umożliwiać stronom i właściwym organom, a także

⁴⁹⁶ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 marca 2018 r., sygn. akt II SA/Gd 844/17, SIP LEX nr 2469691.

sądowi administracyjnemu, dokonanie oceny prawidłowości jego sporządzenia. Dla prawidłowego ustalenia wysokości opłaty adiacenckiej istotne znaczenie ma określenie wartości nieruchomości zarówno przed dokonaniem jej podziału, jak i po jego dokonaniu, bo dopiero porównanie tych wartości pozwala ustalić, czy podział nieruchomości spowodował wzrost jej wartości, a w konsekwencji – czy zachodzi przesłanka do nakładania opłaty⁴⁹⁷. Nie znaczy to oczywiście, że organ prowadzący postępowanie nie dysponuje żadnymi możliwościami oceny przedstawionego operatu szacunkowego. Konieczność posiadania wiedzy fachowej z zakresu wyceny nieruchomości nie zwalnia rzeczoznawcy majątkowego z obowiązku przestrzegania przepisów prawa zarówno korporacyjnego (dotyczącego zasad dokonywania wyceny nieruchomości), jak również prawa powszechnie obowiązującego. W przypadku sporządzenia operatu szacunkowego organ prowadzący postępowanie wymiarowe zobowiązany jest do oceny dowodu (operatu szacunkowego), będącego fundamentalnym dla jej wymiaru. Zgodność opinii rzeczoznawcy majątkowego z przepisami prawa jest o tyle istotna, że wpływa ona bezpośrednio na treść decyzji kształtującej prawa i obowiązki stron postępowania. Zatem wartość dowodowa takiej opinii oraz poprawność jej sporządzenia w kontekście obowiązujących przepisów prawa powinna zostać oceniona przez organy orzekające w sprawie, które zobowiązane są przede wszystkim zbadać, czy operat jest jasny, logiczny, spójny, wiarygodny, czy nie zawiera błędów matematycznych, czy zastosowana w nim metoda szacowania odpowiada prawu i została poprawnie wyjaśniona przez rzeczoznawcę, zaś wyciągnięte przez niego wnioski nie są ze sobą sprzeczne⁴⁹⁸. Całokształt zgromadzonego materiału dowodowego, z operatem szacunkowym nieruchomości jako głównym dowodem, stanowi podstawę wydania decyzji wymierzającej opłatę adiacencką. Jednakże poza przepisami procedury administracyjnej (przyjmując decydującą praktykę stosowania prawa) przepisy ustawy o gospodarce nieruchomościami nakładają na organ wykonawczy gminy szereg obowiązków proceduralnych jeszcze przed wydaniem decyzji. Głównym jest obowiązek informacyjny osoby zobowiązanej do poniesienia opłaty wynikający z art. 147 ustawy. Zgodnie z tym przepisem opłata adiacencka może być na wniosek właściciela nieruchomości rozłożona na raty roczne płatne w okresie do 10 lat. Warunki rozłożenia na raty określa się w decyzji o ustaleniu opłaty. Należność gminy z tego tytułu podlega zabezpieczeniu, w tym przez ustanowienie hipoteki. Decyzja o ustaleniu opłaty adiacenckiej stanowi podstawę wpisu do księgi wieczystej. Raty podlegają oprocentowaniu przy zastosowaniu stopy procentowej równej stopie redyskonta weksli stosowanej przez Narodowy Bank Polski. Należy przyjąć, iż odpowiednim momentem poinformowania strony

⁴⁹⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 grudnia 2017 r., sygn. akt I OSK 516/16, SIP LEX nr 2426889.

⁴⁹⁸ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 2 sierpnia 2018 r., sygn. akt II SA/Łd 421/18, SIP LEX nr 2536480.

postępowania w przedmiocie opłaty adiacenckiej jest informacja organu prowadzącego postępowanie o zakończeniu gromadzenia materiału dowodowego i wyznaczeniu terminu do zapoznania się z tym materiałem. Wniosek taki znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyroku z dnia 5 marca 2015 r. stwierdził: „Przepis art. 9 k.p.a. nakłada na organ obowiązek pouczenia strony o możliwości złożenia wniosku o rozłożenie opłaty adiacenckiej na raty. Mogło to nastąpić w zawiadomieniu informującym stronę o wszczęciu postępowania, lub też w innej formie. Takie pouczenie nie stanowi elementu decyzji administracyjnej o ustaleniu opłaty. Jeżeli strona posiada uprawnienie do złożenia wniosku na podstawie art. 147 ust. 1 u.g.n., a obowiązkiem organu stosownie do art. 9 k.p.a. jest pouczenie strony o przysługujących jej prawach, to organ miał obowiązek poinformowania strony przed wydaniem decyzji ustalającej opłatę o możliwości rozłożenia opłaty na raty”⁴⁹⁹. Jednocześnie należy wykluczyć ze względu na ekonomikę postępowania pozostawianie bez rozpoznania w sprawie o ustalenie opłaty adiacenckiej wniosku o rozłożenie na raty i odsyłanie właściciela nieruchomości opłatą tą obciążonego do innego postępowania, aby uzyskać rozstrzygnięcie, które stosownie do art. 147 u.g.n. powinno nastąpić w decyzji ustalającej opłatę⁵⁰⁰. Wniosek o rozłożenie na raty opłaty adiacenckiej nie stanowi prośby (suplikacji), ale w sensie procesowym stanowi podanie zawierające żądanie w rozumieniu przepisów k.p.a. Żądanie to nie powoduje jednak wszczęcia odrębnego postępowania, albowiem zgodnie z art. 147 zd. 2 u.g.n. warunki rozłożenia na raty określa się w decyzji o ustaleniu opłaty adiacenckiej⁵⁰¹. Organ wymierzający opłatę jest więc związany obowiązkiem informacji osoby, wobec której toczy się postępowanie, wnioskiem złożonym przez tę osobę (w zakresie jego rozpoznania), ilością rat, sposobem zabezpieczenia świadczenia w postaci hipoteki oraz wysokością kosztów rozłożenia należności na raty. W pozostałym zakresie dotyczącym rozłożenia na raty organ wymierzający opłatę posiada swobodę kształtowania relacji z podmiotem zobowiązanym. Swoboda ta dotyczyć może wysokości rat rocznych, ilości rat (do 10 lat), sposobie zabezpieczenia spłaty zobowiązania (innym niż hipoteka). W podanym wyżej zakresie organ wymierzający opłatę ma pełną swobodę, niekrepowaną ustawą o gospodarce nieruchomościami, regulowania warunków płatności opłaty, rozłożonej na raty. Kolejną regulacją zobowiązującą organ prowadzący postępowanie do wymuszonego zachowania są postanowienia wynikające z przepisu art. 148 u.g.n. Zgodnie z nim obowiązek wnoszenia opłaty adiacenckiej powstaje po upływie 14 dni od dnia, w którym decyzja o ustaleniu opłaty stała się ostateczna. W przypadku rozłożenia opłaty na raty obowiązek ten dotyczy wpłacenia pierwszej raty. Do skutków

⁴⁹⁹ I OSK 1622/13, SIP LEX nr 1666116.

⁵⁰⁰ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 10 kwietnia 2014 r., sygn. akt II SA/Rz 104/14, SIP LEX nr 1458121.

⁵⁰¹ J. Dobkowski, *Rozłożenie na raty opłaty adiacenckiej*, „Samorząd Terytorialny” 2013, nr 9, s. 20 i n.

zwłoki lub opóźnienia w zapłacie opłaty adiacenckiej stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu cywilnego. Wysokość opłaty adiacenckiej ustalona w decyzji podlega waloryzacji, począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wydana została decyzja, do pierwszego dnia miesiąca, w którym powstał obowiązek zapłaty. Cytowane przepisy zwłaszcza w zakresie terminu płatności są bardzo niedookreślone, a przez to stwarzają pole do wątpliwości interpretacyjnych. Użyte przez ustawodawcę sformułowania mogą sugerować, że termin płatności opłaty adiacenckiej przypada na termin po 14 dniach od dnia, w którym decyzja ustalająca opłatę adiacencką stała się ostateczna. Sformułowanie to należy jednak tłumaczyć odzworowaniem reguł obowiązujących w przypadku innych świadczeń publicznych i interpretować termin płatności jako przypadający w terminie 14 dni od dnia, od kiedy decyzja o opłacie stała się ostateczna. Zupełnie inaczej podszedł jednak ustawodawca do konsekwencji zwłoki lub opóźnienia (a więc nieterminowo wpłacanych należności), wskazując w przypadku ich wystąpienia dochodzenie skutków prawnych opartych na kodeksie cywilnym. Wydaje się, że jedynym skutkiem tych przepisów jest poddanie nieterminowego realizowania świadczeń odsetkom ustawowym przewidzianym przez prawo cywilne. Jest to niewątpliwie odstępstwo od skutków publicznoprawnego charakteru opłaty adiacenckiej, bowiem nieterminowe realizowanie tych świadczeń nie będzie podlegało odsetkom takim jak dla zaległości podatkowych, lecz takim, jakie przysługują w obrocie cywilnoprawnym. Jednakże stosowanie przepisów cywilnoprawnych należy ograniczyć jedynie do tego wąskiego i ustawowo określonego zakresu: „artykuł 148 ust. 2 u.g.n. precyzyjnie określa, że przepisy Kodeksu cywilnego stosuje się odpowiednio jedynie do skutków zwłoki lub opóźnienia w zapłacie opłaty adiacenckiej. Ustawodawca nie przewidział w tym przepisie możliwości odpowiedniego zastosowania przepisów Kodeksu cywilnego również do kwestii ustalania tej opłaty”⁵⁰².

Warto w tym miejscu po raz kolejny zwrócić uwagę na przesłanki wymiaru opłaty adiacenckiej, wynikające z przepisu art. 145 ust. 1 u.g.n. Ustawodawca wyraźnie wskazuje, że warunkiem koniecznym dla umożliwienia organowi wykonawczemu gminy wymiaru opłaty jest stworzenie warunków do podłączenia nieruchomości do poszczególnych urządzeń infrastruktury technicznej. Po pierwsze, brzmienie tego przepisu otwiera drogę do wielokrotnego wymiaru opłaty planistycznej, w ramach odrębnych postępowań, pod warunkiem jednak wydatkowania środków publicznych na realizację wymienionych urządzeń infrastruktury technicznej. Za każdym więc razem, gdy dojdzie będzie do tego rodzaju inwestycji, organ wykonawczy gminy będzie miał kompetencje do ustalenia zasadności wymiaru tej opłaty, a następnie wszczęcia postępowania

⁵⁰² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 17 stycznia 2017 r., sygn. akt II SA/Bk 779/16, SIP LEX nr 2197573.

zmierzającego do jej wymiaru. Drugim istotnym warunkiem wymienionym w przywołanym przepisie jest warunek o znaczeniu technicznym i chronologicznym. Zasadność wszczęcia postępowania oceniana będzie przez pryzmat stworzenia obiektywnych warunków do podłączenia nieruchomości do urządzeń infrastruktury technicznej w odpowiednim czasie. Jak należy więc oceniać tę przesłankę w praktyce? Wydaje się, że właściwą wykładnią wskazanych przepisów będzie ta, która oparta będzie tylko i wyłącznie na formalnoprawnych możliwościach stworzenia warunków do korzystania z wybudowanej infrastruktury technicznej, bez możliwości skorzystania jedynie z przesłanek faktycznych, będących podstawą wymiaru opłaty. Co więcej, należy oceniać te przesłanki w oparciu o różne podstawy prawne, ponieważ na zróżnicowanych podstawach prawnych oparto zagadnienia dotyczące korzystania z urządzeń infrastruktury technicznej. Na wstępie już należy stwierdzić, że ocena momentu istnienia, czy doszło do spełnienia warunku wymiaru opłaty, powinna być dokonywana w sposób obiektywny w tym znaczeniu, że nie będzie miało znaczenia, czy użytkownik korzysta z tego urządzenia, czy też nie. Ważne będzie jedynie stworzenie możliwości przede wszystkim prawnych do tego, by z urządzenia można było skorzystać⁵⁰³. Ocena istnienia obiektywnej możliwości podłączenia do urządzeń infrastruktury powinna być oceniana, w świetle przepisów regulujących prawną możliwość skorzystania z tych urządzeń, przez finalnych odbiorców. Uwarunkowania techniczne stwarzające możliwość podłączenia do sieci lub drogi należy oceniać indywidualnie w stosunku do każdego urządzenia infrastrukturalnego, z powołaniem się nie tylko na obowiązujące przepisy techniczne, ale także specjalistyczną i fachową wiedzę w tym temacie. Istotne jest, aby wybudowana sieć lub droga pozwalały właścicielowi nieruchomości na połączenie nieruchomości z siecią za pomocą przyłącza lub zjazdu. Sieć musi być zatem technicznie zdolna do wpięcia przyłącza. W stosunku zaś do wybudowanej drogi musi być zagwarantowana możliwość wykonania zjazdu⁵⁰⁴. W przypadku wybudowania drogi datą stworzenia warunków do korzystania z niej będzie ustalenie momentu/warunku dającego możliwość legalnego korzystania z drogi. Decydujące znaczenie ma bowiem nie protokolarny odbiór traktowany jako czynność techniczna, lecz możliwość zgodnego z prawem korzystania z drogi. Podobnie należy oceniać możliwość korzystania z innych urządzeń infrastruktury technicznej, dopiero bowiem możliwość zgodnego z prawem korzystania z tych urządzeń wynikająca czy to z przepisów prawa budowlanego, czy innych przepisów (np. ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę) przewidują warunki zgodnego z prawem korzystania z tych urządzeń.

⁵⁰³ Zob.: A. Prusaczyk, *Komentarz do art. 145 ustawy o gospodarce nieruchomościami*, [w:] J. Jaworski, A. Prusaczyk, A. Tułodziecki, M. Wolanin, *op. cit.*, s. 1012.

⁵⁰⁴ M. Drela, *op. cit.*, s. 35.

Odrębnym warunkiem jest upływ czasu, bowiem wszczęcie postępowania w sprawie ustalenia opłaty adiacenckiej może nastąpić w terminie do 3 lat od dnia stworzenia warunków do podłączenia nieruchomości do poszczególnych urządzeń infrastruktury technicznej albo od dnia stworzenia warunków do korzystania z wybudowanej drogi, jeżeli w dniu stworzenia tych warunków obowiązywała uchwała rady gminy, z której wynika wysokość stawek opłaty adiacenckiej. Powszechnie uznaje się termin przywołany powyżej jako instytucję prawa materialnego, a więc termin niepodlegający żadnym modyfikacjom ani ze strony organu wymierzającego opłatę, ani podmiotu, na który ta opłata jest nakładana. Jak podkreśla się, funkcją terminu określonego w art. 145 ust. 2 u.g.n. jest ograniczenie w czasie niepewności co do możliwości ustalenia opłaty adiacenckiej. Zauważyć bowiem należy, że stosownie do treści art. 145 ust. 1 ustawy organ administracji może ustalić opłatę adiacencką. Zatem jeżeli już raz w tym terminie decyzja została doręczona, przy czym, jak się przyjmuje, wystarczy doręczenie decyzji organu pierwszej instancji, to ustaje stan niepewności co do skorzystania przez właściwy organ ze swoich uprawnień⁵⁰⁵.

Na koniec warto jeszcze odnieść się do ograniczenia ustawowego, wpływającego na wymiar opłaty adiacenckiej, związanej z budową infrastruktury technicznej. Chodzi o obowiązek uwzględniania na poczet opłaty adiacenckiej wartości świadczeń pieniężnych wniesionych przez właściciela lub użytkownika wieczystego nieruchomości na rzecz budowy poszczególnych urządzeń infrastruktury technicznej. Organ wymierzający opłatę jest zobowiązany do zbadania, czy koszty urządzeń infrastruktury technicznej były budowane z udziałem finansowym właścicieli nieruchomości, zaś ci ostatni muszą wykazać, że ponieśli te wydatki. Sytuacja taka może się zdarzyć na skutek inicjatywy oddolnej, jeśli zainteresowani właściciele nieruchomości inicjują wspólną z gminą budowę infrastruktury. Może także wystąpić sytuacja, w której to organ wykonawczy gminy wystąpi z propozycją partycypowania w kosztach inwestycji i pod tym warunkiem decyduje się na realizację inwestycji. Bez względu jednak na inicjatywę wspólnej realizacji inwestycji należy zapewnić formalną poprawność takich porozumień. Nie ma więc przeszkód, aby rada ustaliła dobrowolne zasady partycypacji przez mieszkańców gminy w kosztach budowy urządzeń. Za dopuszczalną praktykę należy uznać także sytuację, w której gmina realizuje budowę i rozbudowę infrastruktury komunalnej na podstawie umów cywilnoprawnych zawieranych z zainteresowanymi mieszkańcami. Jednocześnie zainteresowani partycypują w kosztach budowy określonego urządzenia, a kwoty nakładów przez nich poniesionych gmina zalicza na poczet opłaty adiacenckiej⁵⁰⁶. Pomimo

⁵⁰⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 23 stycznia 2018 r., sygn. akt II SA/Łd 890/17, SIP LEX nr 2442164.

⁵⁰⁶ H. Palarz, *Błędy przy ustalaniu opłat adiacenckich związanych z budową urządzeń infrastruktury technicznej*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 4, s. 48 i n.

niewątpliwych atutów uregulowania kwestii uczestnictwa właścicieli nieruchomości w drodze uchwały rady gminy orzecznictwo sądowe stoi na stanowisku, że brak jest podstaw prawnych dla uchwalania uchwał w zakresie tej materii: „Artykuł 18 ust. 1 u.s.g. nie może stanowić podstawy wydania uchwały w sprawie ustalenia zasad udziału mieszkańców w realizacji zadania inwestycyjnego p.n. budowa infrastruktury kanalizacyjnej na terenie gminy. Podstawą taką nie może być tym bardziej art. 148 ust. 4 u.g.n., który nie ma zastosowania do zdarzeń poprzedzających wybudowanie infrastruktury, a nadto nie zawiera w swej treści upoważnienia do stanowienia przez gminę aktów prawa miejscowego”⁵⁰⁷. Jeśli nawet uznać argumenty przywołane w orzeczeniu, to nie zmienia to racji przemawiających za ogólnym, transparentnym i ujednoliconym opracowaniem i stosowaniem zasad partycypacji właścicieli nieruchomości w kosztach realizacji inwestycji infrastrukturalnych. Nic nie stoi więc na przeszkodzie, by opracować nie w drodze aktu normatywnego, lecz w formie obwieszczeń, apeli czy zbioru dobrych praktyk zasad współtworzenia infrastruktury technicznej.

Przechodząc do ostatniego rodzaju opłaty adiacenckiej, należy po raz kolejny podkreślić odmiennosc jej regulacji prawnych. Jak wskazano wcześniej, charakter prawny opłaty adiacenckiej wymierzanej w tym trybie odbiega znacząco od schematu nakładania danin publicznych, co pozwala formułować tezę, że opłaty te (w zakresie obejmującym wysokość opłaty wynikającą z protokołu uzgodnień) nie są ani dopłatami w rozumieniu przyjętym na wstępie tego rozdziału, ani nawet nie są daninami publicznymi, gdyż ich wymiar odbiega od wymogów ustawowych i doktrynalnych przynależnych tego rodzaju świadczeniom pieniężnym. Postępowanie zmierzające do wymiaru opłaty adiacenckiej związanej ze wzrostem wartości nieruchomości, spowodowanej scaleniem i podziałem nieruchomości, jest postępowaniem towarzyszącym głównemu postępowaniu, związanemu z samym scaleniem i podziałem. Ustawa o gospodarce nieruchomościami kładzie nacisk na współdziałanie organów gminy, jak również osób zainteresowanych w celu dokonania zmian w zakresie ukształtowania nieruchomości. Tak więc rolą organu wykonawczego jest koordynowanie całego postępowania, począwszy od informowania osób zainteresowanych o dokonywanych scaleniach, aż po wymiar opłaty adiacenckiej. Jak wskazano wcześniej, podmiotami, wobec których powstaje obowiązek świadczenia opłaty, są te osoby, otrzymujące nieruchomości w (podzielone po scaleniu), wyniku prowadzenia postępowania scaleniowego otrzymały nieruchomości (podzielone po scaleniu) i których wartość (nieruchomości) wzrosła w stosunku do poprzednio posiadanych nieruchomości. Na etapie wymiaru opłaty rolą organu wykonawczego gminy jest ustalenie, kogo dotyczyć będzie obowiązek zapłaty opłaty adiacenckiej,

⁵⁰⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 marca 2018 r., sygn. akt II SA/Gd 795/17, SIP LEX nr 2469690.

a następnie przeprowadzenie uzgodnień dotyczących zasad płatności tej opłaty. Uzgodnienia te (finalizowane w formie ugody) prowadzone są jeszcze przed uchwaleniem uchwały scaleniowej, natomiast w przypadku braku tej ugody przyjmuje się warunki płatności wynikające z uchwały scaleniowej. Tak więc śledząc kolejność zdarzeń prowadzących do ustalenia opłaty, należy przyjąć następujący scenariusz: przystąpienie do procedury scalenia w celu podziału, dokonanie uzgodnień projektu uchwały scaleniowej, również w zakresie wysokości opłaty adiacenckiej, przystąpienie do uzgodnień pomiędzy organem wykonawczym gminy a podmiotami będącymi uczestnikami postępowania scaleniowego w zakresie sposobu i terminu wpłaty opłaty, a w przypadku braku ugody przyjęcie zasad świadczenia opłaty adiacenckiej na zasadach określonych w uchwale scaleniowej, wymiar opłaty przez organ wykonawczy gminy, na koniec wydanie decyzji w sprawie opłaty adiacenckiej. Przepisy regulujące zasady ustalania opłaty adiacenckiej w związku ze scaleniem i podziałem nieruchomości, odmiennie aniżeli ma to miejsce w przypadku budowy urządzeń infrastruktury technicznej i podziału nieruchomości, nie regulują terminu wydania decyzji w przedmiocie opłaty adiacenckiej. Brak szczegółowych regulacji prawnych skłania do przyjęcia, iż w przypadku opłaty adiacenckiej z tytułu scalenia i podziału nieruchomości znajdzie odpowiednie zastosowanie art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że wójt (burmistrz, prezydent miasta) jest zobowiązany do wydania (doręczenia) decyzji, ustalającej opłatę adiacencką w terminie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym weszła w życie uchwała w sprawie scalenia i podziału nieruchomości⁵⁰⁸. Jednocześnie należy pamiętać o konsekwencjach obowiązywania przepisu art. 106 ust. 3 ustawy, w którym wskazano obowiązek gminy do wybudowania na gruntach objętych uchwałą o scaleniu i podziale nieruchomości niezbędnych urządzeń infrastruktury technicznej stosownie do przepisu art. 104 ust. 2 pkt 6 (zawierającego zakres przedmiotowy uchwały scaleniowej). Koszty wybudowania tych urządzeń nie mogą obciążać uczestników postępowania, chyba że na mocy zawartego z gminą porozumienia strony postanowią inaczej. Jeśli w sytuacji braku porozumienia pomiędzy organem wykonawczym gminy a uczestnikami postępowania dojdzie do ustalenia zasad płatności opłaty adiacenckiej na zasadach określonych w uchwale scaleniowej, będzie implikowało to konieczność zamieszczenia w uchwale scaleniowej terminu płatności nie krótszego niż termin wybudowania urządzeń infrastruktury technicznej. Organ wymierzający opłatę jest więc związany przy ustalaniu terminu płatności opłaty zarówno postanowieniami uchwały, jak i zdarzeniami faktycznymi dotyczącymi wybudowania urządzeń infrastruktury technicznej, opisanymi w uchwale scaleniowej⁵⁰⁹.

⁵⁰⁸ Zob.: M. Szalewska, *op. cit.*, s. 18.

⁵⁰⁹ Zob.: M. Wolanin, *Komentarz do art. 107 ustawy o gospodarce nieruchomościami*, [w:] J. Jaworski, A. Prusaczyk, A. Tułodziecki, M. Wolanin, *op. cit.*, s. 651.

Odrębnie należy potraktować kompetencje przysługujące organowi wykonawczemu gminy w zakresie opłaty planistycznej. Tak jak poprzednio, należy rozpocząć od przywołania problemu obligatoryjności tej dopłaty. Jak wskazano już wcześniej, doktryna oraz orzecznictwo stoją na stanowisku, że opłata planistyczna jest co do zasady obligatoryjną należnością gminy, która pobierana być musi przy spełnieniu warunków określonych w przepisie art. 36 ust. 4 u.p.z.p. Należy jednakże stanowczo zaprzeczyć bezwzględnemu obowiązkowi naliczania opłaty planistycznej, przede wszystkim ze względów wynikających z ekonomiki postępowania (wtedy gdy koszty jej wymiaru przewyższą wpływy budżetowe). Nawet więc w sytuacji, w której w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego zawarte zostały postanowienia dotyczące stawek opłaty planistycznej, organ wykonawczy będzie mógł zaniechać wymiaru opłaty, jeśli w sposób niebudzący wątpliwości stwierdzi opisaną wyżej relację kosztów do przychodów. Organ wykonawczy gminy ma na podstawie art. 36 ust. 4 obowiązek wymierzenia opłaty planistycznej, wtedy gdy doszło do wzrostu wartości nieruchomości na skutek uchwalenia lub zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Ważną przesłanką uzasadniającą wymiar i pobór opłaty jest istnienie bezpośredniego związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy wzrostem wartości nieruchomości, a uchwaleniem lub zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego⁵¹⁰. Ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nakłada obowiązek informacyjny na notariusza, który ma obowiązek poinformować w terminie 7 dni od dnia sporządzenia umowy, której przedmiotem jest zbycie nieruchomości w formie aktu notarialnego, wójta, burmistrza albo prezydenta miasta, przesyłając wypis z tego aktu. Wójt, burmistrz albo prezydent miasta ustala opłatę, o której mowa w art. 36 ust. 4, w drodze decyzji, bezwzględnie po otrzymaniu wypisu z aktu notarialnego. Określony w art. 37 ust. 6 u.p.z.p. termin jako „bezwzględny” nie jest terminem prawa materialnego, z upływem którego wiązałyby się skutki prawne. Ma on na celu dyscyplinowanie organów administracji w dochodzeniu należności budżetowych gminy⁵¹¹.

Organ wykonawczy gminy wszczyna postępowanie i wymierza opłatę niezwłocznie po stwierdzeniu, że zaistniały przesłanki ustawowe wymiaru opłaty. Z tym, że tylko przy bezspornym, opartym na operacie szacunkowym stwierdzeniu, iż wzrost wartości nieruchomości dokonał się na skutek uchwalenia nowego lub zmiany dotychczasowego planu zagospodarowania przestrzennego organ wykonawczy gminy może wymierzyć

⁵¹⁰ Zob.: K. Małysa-Sulińska, *Wzrost wartości nieruchomości spowodowany uchwaleniem lub zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego jako przesłanka ustalenia opłaty planistycznej*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 3, s. 42.

⁵¹¹ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/Lu 483/10, SIP LEX nr 753852 czy też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 września 2011 r., sygn. akt II OSK 1284/10, SIP LEX nr 1132067.

opłatę planistyczną. Podobnie jak w przypadku opłaty adiacenckiej jedynym dopuszczalnym dowodem wzrostu wartości nieruchomości jest wynikający z operatu szacunkowego opracowanego dla celów wymiaru opłaty planistycznej przez rzeczoznawcę majątkowego wzrost wartości wycenianej nieruchomości: „Na organach wykonawczych gmin ciąży obowiązek wykazania, że w wyniku wejścia w życie planu miejscowego nastąpiła zmiana przeznaczenia nieruchomości oraz wzrost jej wartości mający bezpośredni związek przyczynowy z przyjętymi ustaleniami uchwalonego planu. Wzrost wartości musi mieć charakter obiektywny, wynikający z przeprowadzonego dowodu, jakim jest operat szacunkowy”⁵¹². I podobnie jak w poprzednio omawianych opłatach i tu organ wymierzający opłatę planistyczną jest związany ustaleniami merytorycznymi dokonanyymi przez rzeczoznawcę majątkowego, lecz ma obowiązek dokonania oceny rzetelności sporządzenia operatu, gdyż operat szacunkowy jako dowód podlega zawsze ocenie organu administracji. Choć organ administracji publicznej nie jest uprawniony do badania operatu szacunkowego w zakresie, w jakim jego sporządzenie wymagało wykorzystania wiadomości specjalnych, to jednak nie jest on zwolniony od obowiązku zweryfikowania podejścia, metody i techniki szacowania przyjętej przez rzeczoznawcę majątkowego. Operat szacunkowy stanowi bowiem dowód z opinii biegłego, który podlega ocenie organu – tak jak każdy dowód – z zastosowaniem zasady swobodnej oceny dowodów⁵¹³. Podobnie jak w przypadku opłaty adiacenckiej zasadne wydaje się wstępne sprawdzenie, czy zachodzi prawdopodobieństwo wzrostu wartości nieruchomości w wyniku uchwalenia lub zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego (przy założeniu spełnienia innych przesłanek wymiaru). Jeszcze więc przed wszczęciem postępowania wymiarowego organ wymierzający powinien, czy to na podstawie doświadczenia, czy wstępnej oceny rzeczoznawcy majątkowego stwierdzić, czy istnieją przesłanki do wszczęcia postępowania. Przyjmując bowiem możliwość pominięcia tego elementu, doszłoby do sytuacji narażenia budżetu gminy na bezzasadne wydatki, związane z wyceną nieruchomości, bez żadnej gwarancji, że faktycznie doszło do wzrostu wartości nieruchomości.

Kolejną przesłanką warunkującą wszczęcie postępowania zmierzającego do wymiaru opłaty jest zbycie nieruchomości objętej uchwaleniem bądź zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Zbycie jako kategoria prawna oznacza przeniesienie własności rzeczy, jednakże skutek ten może być zrealizowany w drodze dokonania różnych czynności prawnych. Wniosek taki wynika z analizy przepisu art. 4 ust. 3b u.g.n., w którym stwierdzono, że przez zbycie nieruchomości należy rozumieć dokonywanie

⁵¹² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 października 2015 r., sygn. akt II SA/Kr 1148/15, SIP LEX nr 1939244.

⁵¹³ Np.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 28 marca 2018 r., sygn. akt II SA/Gd 11/18, SIP LEX nr 2470491.

czynności prawnych, na podstawie których następuje przeniesienie własności nieruchomości lub przeniesienie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowej albo oddanie jej w użytkowanie wieczyste. W prawie cywilnym nie stosuje się pojęcia zbycia (choć kodeks cywilny zna i posługuje się pojęciem zbycia wielokrotnie) do określenia sposobów przeniesienia własności. Zgodnie z przepisem art. 155 k.c. umowa sprzedaży, zamiany, darowizny, przekazania nieruchomości lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczonej przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo że strony inaczej postanowiły. Przez pryzmat przywołanych przepisów należy oceniać użyte w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym pojęcie zbycia jako przeniesienie własności rzeczy (nieruchomości) na zasadach odpłatności, jak również nieodpłatne. Ustawodawca w przepisie art. 36 ust. 4 nie precyzuje, o jaki rodzaj zbycia chodzi, więc należy przyjąć dopuszczalność obu rodzajów. Problem rodzaju przeniesienia własności rzeczy doczekał się wielu orzeczeń, co spowodowane było przede wszystkim ewolucją pojęć użytych przez ustawodawcę. Do 2004 r. w analizowanym przepisie ustawodawca uzależniał możliwość wymiaru opłaty planistycznej od przesłanki sprzedaży nieruchomości. Dopiero po tym terminie ustawodawca zrezygnował z odwołania się do umowy sprzedaży na rzecz zbycia jako przesłanki wymiaru opłaty. Niestety, zmieniając przywołany przepis z art. 36, nie zmienił kolejnych przepisów, dotyczących zasad ustalania momentu wymiaru wartości nieruchomości, co do której wymierzana jest opłata. Wobec tego zarówno przed 2004 r., jak i obecnie przepis art. 37 ust. 1 stanowi, iż wysokość odszkodowania z tytułu obniżenia wartości nieruchomości, o którym mowa w art. 36 ust. 3, oraz wysokość opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości, o której mowa w art. 36 ust. 4, ustala się na dzień jej sprzedaży. Doszło więc do niepożądanego, jak się wydaje, sytuacji, w której przepis art. 36 ust. 4 będący podstawą wymiaru opłaty wskazuje na przesłankę zbycia, tymczasem przepis art. 37, będąc przepisem technicznym w stosunku do poprzedniego, wskazuje na możliwość ustalenia opłaty jedynie w sytuacji, gdy zbycie nieruchomości jest dokonane w ramach umowy sprzedaży⁵¹⁴. Tak więc organ wymierzający opłatę musi mieć pewność co do sposobu zbycia nieruchomości, by móc wszcząć postępowanie zmierzające do wymiaru opłaty: „Brak jest podstaw do przyjęcia, że w art. 37 ust. 1 u.p.z.p. wskazano jedynie datę ustalania opłaty planistycznej. Przepis ten wskazuje, z jakim faktem wiąże się ustalenie opłaty planistycznej oraz na jaki dzień ustala się opłatę, ale przede wszystkim przepis ten określa, że ustala się wysokość opłaty. Skoro wysokość opłaty ustala się na dzień sprzedaży nieruchomości, to na ten dzień należy określić wartość nieruchomości”⁵¹⁵.

⁵¹⁴ Zob.: K. Małyśa-Sulińska, *Zbycie nieruchomości jako przesłanka ustalenia opłaty planistycznej*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 6, s. 38.

⁵¹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 października 2016 r., sygn. akt II OSK 119/15, SIP LEX nr 2177582.

Kolejną istotną przesłanką wymiaru opłaty jest uchwalenie nowego lub zmiana istniejącego planu zagospodarowania przestrzennego. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na kolejną budzącą wątpliwości redakcję przepisów ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Chodzi o relację przepisów art. 36. ust. 4 i 63 ust. 3 u.p.z.p. Pomimo dużego zaangażowania gmin w uchwalanie miejscowych planów zagospodarowania przestrzennego wciąż wiele nieruchomości pozostaje poza tymi regulacjami prawa miejscowego. Sytuacja ta wymaga od gmin kształtowania ładu przestrzennego za pomocą aktów indywidualnych, które ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nazywa decyzjami o warunkach zabudowy. Zgodnie z art. 63 ust. 3 ustawy jeżeli decyzja o warunkach zabudowy wywołuje skutki, o których mowa w art. 36, przepisy art. 36 oraz art. 37 stosuje się odpowiednio. Koszty realizacji roszczeń, o których mowa w art. 36 ust. 1 i 3, ponosi inwestor po uzyskaniu ostatecznej decyzji o pozwoleniu na budowę. Chodzi więc o możliwość wymierzania opłaty planistycznej w oparciu o decyzję o warunkach. W obecnym kształcie normatywnym przepisów ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym brak miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego uniemożliwia wymiar opłaty i to z wielu powodów. Po pierwsze brak jest podstaw prawnych do ustalenia w decyzji o warunkach zabudowy stawki opłaty planistycznej, po drugie brak jest upoważnienia ustawowego do tego, by rada gminy wydała odpowiednią uchwałę, w której stawka taka zostałaby ustalona. Po trzecie wreszcie należy również nawiązać do istoty opłaty planistycznej jako świadczenia ekwiwalentnego wobec świadczeń dokonanych przez organ administracji publicznej. Jeśli bowiem uznaje się, iż opłata planistyczna ma być ekwiwalentna wydatkom, które poniosła gmina w celu zapewnienia ładu przestrzennego, to trudno mówić o identycznym charakterze przy wydaniu decyzji o warunkach zabudowy. Wydatki te są nieproporcjonalnie niskie w stosunku do tych, jakie ponosi gmina, przygotowując i uchwalając miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego. Pomimo więc prób wprowadzania opłaty planistycznej w sytuacji braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego doktryna⁵¹⁶ i orzecznictwo⁵¹⁷ stoją na stanowisku bezprawności takiego działania organów gminy, przyjmując, że aktualnie obowiązujące przepisy prawa nie dają organowi wykonawczemu gminy podstaw, w przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, do określenia w decyzji o warunkach zabudowy stawki procentowej opłaty, o której mowa w art. 36 ust. 4 u.p.z.p. w zw. z art. 63 ust. 3 u.p.z.p., należnej z tytułu

⁵¹⁶ Zob.: M.J. Nowak, *Decyzje o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu – najważniejsze zagadnienia prawne*, „Nieruchomości” 2012, nr 6, s. 19. Inaczej uważają M. Kruś i M. Szewczyk, twierdząc, że decyzja o warunkach zabudowy powinna zawierać postanowienia w zakresie stawki opłaty planistycznej – *idem*, *Plan miejscowy a decyzja o warunkach zabudowy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 2, s. 35.

⁵¹⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 maja 2017 r., sygn. akt II OSK 2321/15, SIP LEX nr 2346735.

wzrostu wartości nieruchomości. W razie braku planu miejscowego w przypadku, gdy wydawane są decyzje o warunkach zabudowy, „odpowiednie stosowanie” przepisów art. 36 i art. 37 u.p.z.p. prowadzi do wyłączenia stosowania art. 36 ust. 4 oraz art. 37 ust. 6 i ust. 7 u.p.z.p. z uwagi na brak podstaw prawnych zarówno do uchwalania stawek procentowych opłaty od wzrostu wartości nieruchomości przez radę gminy w odrębnej uchwale, jak i do naliczania takiej opłaty (i związanego z tym ustalenia wysokości stawki) przez organ wykonawczy gminy.

Przepisy art. 36. ust. 4 (uwzględniając przeprowadzone wyżej rozważania) uzależniają możliwość wymiaru opłaty planistycznej od uchwalenia nowego albo zmiany istniejącego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Termin, w którym organ wykonawczy gminy może dokonać wymiaru opłaty, został ograniczony do 5 lat od dnia, w którym plan miejscowy zaczął obowiązywać. Zakreślono tym samym okres, po którym wszczęcie postępowania i żądanie poniesienia opłaty planistycznej lub odszkodowania związanych z wejściem w życie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego stają się nieuzasadnione. Jak podkreśla się w orzecznictwie, termin wskazany powyżej jest terminem dla wszczęcia postępowania administracyjnego w przedmiocie tej opłaty, przywołany przepis art. 37 ust. 3 i 4 ustawy nie zawiera żadnych regulacji odnośnie do terminu do wydania decyzji w sprawie⁵¹⁸. Należy więc termin 5-letni traktować jako termin procesowy⁵¹⁹. Za zgłoszenie roszczenia można więc uznać zawiadomienie strony o wszczęciu postępowania administracyjnego w przedmiocie ustalenia opłaty planistycznej.

Odmiennością w stosunku do wcześniej omawianych dopłat jest możliwość wnioskowego ustalenia opłaty planistycznej. Zgodnie z przepisem art. 37 ust. 7 ustawy właściciel albo użytkownik wieczysty nieruchomości, której wartość wzrosła w związku z uchwaleniem lub zmianą planu miejscowego, przed jej zbyciem może żądać od wójta, burmistrza albo prezydenta miasta ustalenia, w drodze decyzji, wysokości opłaty, o której mowa w art. 36 ust. 4. W literaturze panuje pogląd, iż wymiar ten należy traktować jako wstępny, dopiero bowiem po spełnieniu wszystkich omówionych wcześniej przesłanek dochodzi do wydania decyzji ostatecznej przez organ wykonawczy gminy⁵²⁰. Niewątpliwie należy zgodzić się tą opinią, gdyż *ratio legis* tego przepisu nie jest chęć zapłacenia opłaty przez osobę zobowiązaną, lecz uzyskanie informacji na temat tego, ile ona może wynieść, a w dalszej kolejności podjęcie decyzji o zbyciu lub niezbywaniu nieruchomości w terminach uzasadniających pobór opłaty. Niemniej jednak organ

⁵¹⁸ Zob.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 września 2016 r., sygn. akt II OSK 3161/14, SIP LEX nr 2167575.

⁵¹⁹ Ł. Złakowski, *Komentarz do art. 37*, [w:] Z. Niewiadomski (red.), *Planowanie i zagospodarowanie przestrzenne. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 329 i n.

⁵²⁰ Zob.: I. Czaja-Hlinski, *Oplata planistyczna jako dochód własny gminy*, „Casus” 2007, nr 3, s. 17.

wykonawczy gminy związany jest wnioskiem i musi doprowadzić do wstępnego ustalenia opłaty. W literaturze przedmiotu spotkać się można z poglądem, że decyzja powinna mieć charakter warunkowy i czasowy, o czym adresat decyzji powinien być poinformowany⁵²¹. Jest to niewątpliwie pogląd dyktowany pragmatyką i ze względów, o których była mowa powyżej, w pełni uzasadniony.

Na koniec warto jeszcze odnieść się do kumulowania dopłat publicznych wobec tej samej osoby. Przepisy obu ustaw nie regulują wzajemnego zakresu tych danin, co pozwala formułować wniosek o możliwości ich kumulowania w tym samym czasie, wobec tych samych osób. Jeśli więc dojdzie do spełnienia przesłanek wymiaru dwóch lub więcej dopłat, np. na skutek uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, dokonywanego w wyniku tego podziału nieruchomości, a jeszcze spowodowanych wejściem w życie miejscowego planu inwestycji finansowanych ze środków publicznych, to może okazać się, że wobec tej samej osoby zostaną wszczęte trzy niezależne postępowania, kończące się trzema decyzjami nakładającymi trzy różne dopłaty. Sytuacje takie miały już miejsce, co znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym: „Opłata planistyczna i opłata adiacencka to dwie różne opłaty, których materialnoprawna podstawa wynika z dwóch różnych ustaw. Inna jest zatem funkcja i charakter obu opłat. Jedynym wspólnym mianownikiem jest wzrost wartości nieruchomości, tyle że przy opłacie planistycznej spowodowany jest on uchwaleniem albo zmianą planu miejscowego, natomiast przy opłacie adiacenckiej spowodowany jest podziałem nieruchomości, podziałem i scaleniem nieruchomości albo budową urządzeń infrastruktury technicznej. Dla obu opłat stosuje się zasady wyceny nieruchomości, określone w przepisach u.g.n. Nie ma zatem żadnych przeszkód prawnych, aby w stosunku do tej samej nieruchomości (albo jej części) ustalić opłatę adiacencką z tytułu podziału nieruchomości i opłatę planistyczną z tytułu uchwalenia lub zmiany planu miejscowego”⁵²². Wobec różnych podstaw prawnych i innych przesłanek wymierzania jedynie woli organu wykonawczego gminy (poza ulgami przewidzianymi ustawowo, jak w przypadku opłaty adiacenckiej) należy przypisać zastosowanie ewentualnych ulg w płatności wspomnianych świadczeń. Może się bowiem okazać, że nałożenie dwóch lub więcej dopłat naruszy ekonomiczną zdolność świadczenia osoby zobowiązanej. Wobec czego należałoby taką sytuację wyeliminować, najlepiej poprzez sformułowanie wniosku czy to do ustawodawcy, czy organów gminy, by wprowadzić rozwiązania prawne, niedopuszczające do kumulacji obciążeń, związanych ze wzrostem wartości nieruchomości.

⁵²¹ Zob.: T. Bąkowski, *Ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Komentarz*, Kraków 2004, s. 148.

⁵²² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 14 września 2017 r., sygn. akt II SA/Łd 533/17, SIP LEX nr 2361470.

Rozdział 7

Dochody z majątku gminy posiadające charakter publicznoprawny

Nabywanie własności przez gminy w wyniku zmian ustrojowych dokonujących się po 1989 r. pozostaje niewątpliwie jednym z tych zdarzeń, które wpłynęły na obecny kształt samorządu terytorialnego i stanowią ekonomiczną podstawę jego funkcjonowania. Pomimo słusznej i jedynej możliwej (przy założeniu istnienia gminy jako samodzielnego bytu prywatnoprawnego) koncepcji wyposażenia jednostek samorządu terytorialnego w majątek, w tym w nieruchomości, nie sposób oprzeć się wrażeniu, że ustawodawca (ustrojodawca) wykazał się brakiem wyobraźni, nie likwidując zaszłości prawnych tworzonych i aktualnych w poprzednim ustroju prawnym. Przykładem takiej regulacji jest w opinii piszącego te słowa instytucja użytkowania wieczystego. O istniejącym od lat problemie nie tylko prawnym, ale również społecznym niech świadczą wielokrotnie zmieniane regulacje prawne nie tylko w zakresie ustawy o gospodarce nieruchomościami, ale również akty prawne, którymi ustawodawca próbował przekształcić użytkowanie wieczyste w prawo własności, a doczekano się już czterech regulacji prawnych w tym zakresie⁵²³. Nieruchomości jednostek samorządu terytorialnego, bo o nich jest mowa w tej części pracy, z mocy prawa tworzą zasób nieruchomości (gminny, powiatowy, wojewódzki), którym gospodaruje organ wykonawczy gminy (art. 25 u.g.n.). Nie jest to jednak wyczerpująca delegacja do pełnego decydowania o losie nieruchomości gminnych, gdyż przywołany przepis należy traktować jako współistniejący z innymi regulacjami prawnymi, wynikającymi przede wszystkim z regulacji ustrojowych. Zgodnie z przepisem art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. a do wyłącznych kompetencji rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach majątkowych gminy, przekraczających zakres zwykłego zarządu, dotyczących zasad nabywania, zbywania i obciążania nieruchomości oraz ich wydzierżawiania lub wynajmowania na czas oznaczony dłuższy niż 3 lata lub na czas nieoznaczony, uchwała rady gminy jest

⁵²³ Za utrzymaniem prawa użytkowania wieczystego postuluje wielu przedstawicieli prawa cywilnego, twierdząc, że doskonale funkcjonuje również w obecnym zmienionym środowisku społeczno-gospodarczym, zob.: Z. Gawlik, *W sprawie przyszłości użytkowania wieczystego*, [w:] J. Gołaczyński, P. Machnikowski (red.), *Współczesne problemy prawa prywatnego. Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Edwarda Gniewka*, Warszawa 2010, s. 149.

wymagana również w przypadku, gdy po umowie zawartej na czas oznaczony do 3 lat strony zawierają kolejne umowy, których przedmiotem jest ta sama nieruchomość; do czasu określenia zasad wójt może dokonywać tych czynności wyłącznie za zgodą rady gminy. Poprzez pojęcie zasad nabycia, zbycia i obciążenia nieruchomości gruntowych oraz ich wydzierżawiania lub najmu, o którym stanowi art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. a u.s.g., należy rozumieć zbiór podstawowych reguł postępowania dla organu wykonawczego, z pominięciem szczegółowych postanowień przewidzianych do konkretyzacji w umowie zawieranej przez gminę reprezentowaną przez jej organ wykonawczy z nabywcą nieruchomości⁵²⁴. Podział kompetencji wygląda więc tak, że rada gminy kreuje ogólne zasady dotyczące gospodarowania mieniem gminnym w sytuacji wykroczenia poza zwykły zarząd tym mieniem, a organ wykonawczy, będąc związany tymi ogólnymi regułami, podejmuje w imieniu właściciela czynności wchodzące w zakres pojęciowy gospodarowania. Stosunek prawny wykreowany opisaną wyżej uchwałą ma charakter mieszany. Przejawia się to w tym, że tworzy ona stosunek administracyjnoprawny, który stanowi podłoże do zaistnienia w przyszłości sprawy cywilnej⁵²⁵. Rada gminy nie może jednakże podejmować czynności, które należą do sfery wykonawczej, gdyż byłoby to naruszeniem konstytucyjnej zasady podziału organów gminy na stanowiące i wykonawcze. Rada gminy nie może uregulować uchwałą w przedmiocie ustalenia zasad gospodarowania mieniem miasta tych kwestii, które mocą przepisów powszechnie obowiązujących zostały powierzone kompetencji burmistrza jako organu wykonawczego. Rada gminy określająca zasady gospodarowania mieniem gminnym powinna opracować zbiór podstawowych reguł postępowania organu wykonawczego we wspomnianym zakresie, z pominięciem jednakże szczegółowych postanowień przewidzianych do konkretyzacji w umowie zawieranej przez gminę reprezentowaną przez jej organ wykonawczy (burmistrza)⁵²⁶.

W dalszej części pracy rozważania zostaną ograniczone do dwóch grup dochodów, związanych z nieruchomościami gminnymi, których charakter prawny w mniejszym lub większym stopniu pozwala omawiać je w pracy o zakreślonym na wstępie tytule. Dochodami tymi są opłaty za użytkowanie wieczyste oraz opłaty za trwałe zarząd nieruchomościami.

⁵²⁴ Zob.: uzasadnienie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. akt II SA/OI 917/17, SIP LEX nr 2422614.

⁵²⁵ Zob.: A. Budnik, M.J. Czubkowska, *Zaskarżanie uchwał dotyczących gospodarowania gminnym zasobem nieruchomości*, „Samorząd Terytorialny” 2010, nr 1-2, s. 129.

⁵²⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2008 r., sygn. akt II SA/Wr 554/07, Dolno.2008/183/2067.

7.1. Opłaty za użytkowanie wieczyste

Pomimo niewątpliwego cywilnoprawnego charakteru użytkowania wieczystego nie można pominąć elementów publicznoprawnych, dotyczących wymiaru i poboru opłat rocznych za korzystanie z tego prawa. Tym więc przede wszystkim tym elementom poświęcone będą dalsze rozważania, poprzedzone jednak zostaną ogólnymi rozważaniami na temat samego prawa użytkowania wieczystego. Użytkowanie wieczyste, jak już wskazano, jest uregulowane konstrukcyjnie w dwóch aktach prawnych, z tym że kodeks cywilny reguluje wyłącznie zagadnienia cywilnoprawne, powołana zaś ustawa o gospodarce nieruchomościami reguluje przede wszystkim zagadnienia administracyjnoprawne. Zgodnie z przepisem art. 232 ust. 1 k.c. użytkowanie wieczyste może być ustanowione na gruntach stanowiących własność jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków na rzecz osób fizycznych i osób prawnych. Do powstania prawa użytkowania wieczystego dochodzi na podstawie umowy zawartej między właścicielem i użytkownikiem wieczystym. W umowie tej dochodzi również do ustalenia sposobu i czasu wykonywania użytkowania wieczystego, co będzie przedmiotem rozważań w dalszej części.

Nie prowadząc rozbudowanych rozważań o charakterze cywilnoprawnym, można uznać przedmiot użytkowania wieczystego za zbliżony do prawa własności, z wyjątkiem czasowego charakteru, dookreślenia sposobu wykorzystywania nieruchomości oraz istnienia właściciela nieruchomości będącego podmiotem publicznym, któremu należy świadczyć za prawo użytkowania wieczystego opłatę roczną. Samo prawo użytkowania wieczystego, jak i opłata roczna za korzystanie z tego prawa, mają cywilnoprawny charakter, co podkreślane jest w orzecznictwie sądowym: „Prawo użytkowania wieczystego jest ograniczonym prawem rzeczowym ustanowionym na rzeczy cudzej, uprawniającym użytkownika wieczystego jako posiadacza zależnego, do korzystania z nieruchomości z wyłączeniem innych osób i przyznaniem użytkownikowi ochrony jego prawa w takim zakresie, jak ochrona przysługująca właścicielowi. Uiszczana przez użytkownika wieczystego na rzecz właściciela nieruchomości opłata roczna, w znacznej części regulowana przepisami u.g.n., ma charakter cywilnoprawny i stanowi swoisty ekwiwalent pieniężny za możliwość korzystania z gruntu w granicach określonych przez ustawę, zasady współżycia społecznego oraz umowę o oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste”⁵²⁷. Również w doktrynie nie budzi wątpliwości cywilnoprawna istota stosunku prawnego, łączącego właściciela i użytkownika wieczystego⁵²⁸. Jednakże sposób regulacji prawa użytkowania wieczystego, nie tylko w ustawie Kodeks cywilny, ale przede

⁵²⁷ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 9 listopada 2017 r., sygn. akt I ACa 1367/16, SIP LEX nr 2420925.

⁵²⁸ Zob.: G. Bieniek, [w:] G. Bieniek, S. Rudnicki, *Nieruchomości. Problematyka prawna*, Warszawa 2007, s. 795.

wszystkim w ustawie o gospodarce nieruchomościami, musi budzić wątpliwości co do jednoznacznego charakteru prawnego tego prawa. Wątpliwości te dotyczą zarówno opłat rocznych (pierwszej opłaty) za użytkowanie wieczyste, jak również opłat dodatkowych, towarzyszących użytkowaniu wieczystemu.

Opłaty roczne za użytkowanie wieczyste są wypadkową ceny nieruchomości oraz stawek opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste. Zgodnie z przepisem art. 72 ust. 3 u.g.n. stawki opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste są uzależnione od sposobu wykorzystywania nieruchomości określonego w umowie i wynoszą:

- 1) za nieruchomości gruntowe oddane na cele obronności i bezpieczeństwa państwa, w tym ochrony przeciwpożarowej – 0,3% ceny;
- 2) za nieruchomości gruntowe pod budowę obiektów sakralnych wraz z budynkami towarzyszącymi, plebanii w parafiach diecezjalnych i zakonnych, archiwów i muzeów diecezjalnych, seminariów duchownych, domów zakonnych oraz siedzib naczelnych władz kościołów i związków wyznaniowych – 0,3% ceny;
- 3) za nieruchomości gruntowe na działalność charytatywną oraz na niezarobkową działalność: opiekuńczą, kulturalną, leczniczą, oświatową, wychowawczą, naukową lub badawczo-rozwojową – 0,3% ceny;
- 4) za nieruchomości gruntowe oddane na cele rolne – 1% ceny;
- 5) za nieruchomości gruntowe oddane na cele mieszkaniowe, na realizację urządzeń infrastruktury technicznej i innych celów publicznych oraz działalność sportową – 1% ceny;
- 6) za nieruchomości gruntowe na działalność turystyczną – 2% ceny;
- 7) za pozostałe nieruchomości gruntowe – 3% ceny.

Wartość nieruchomości dla potrzeb wymiaru opłaty rocznej ustalana jest na podstawie operatu szacunkowego, wykonanego przez rzeczoznawcę majątkowego. Rzeczoznawca dokonujący szacowania decyduje o wyborze odpowiedniego podejścia, metody oraz techniki szacowania nieruchomości, co wyklucza wpływ na te elementy którejkolwiek ze stron stosunku prawnego wynikającego z użytkowania wieczystego. Cena jest określana tak, jakby przedmiotem obrotu miała być własność nieruchomości, a nie prawo użytkowania wieczystego, i od ceny ustalonej jak dla zbycia własności nieruchomości ustala się procentowo wysokość opłat za użytkowanie wieczyste⁵²⁹. Ustawodawca przewidział możliwość zmiany obowiązującej wysokości opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste, w drodze jej aktualizacji. Procedura postępowania aktualizacyjnego została uregulowana przede wszystkim w przepisach ustawy o gospodarce nieruchomościami i stanowi swoistą hybrydę, łączącą regulacje właściwe dla tej ustawy,

⁵²⁹ A. Prusaczyk, *Komentarz do art. 72 ustawy o gospodarce nieruchomościami*, [w:] J. Jaworski, A. Prusaczyk, A. Tułodziecki, M. Wolanin, *op. cit.*, s. 308.

przepisy postępowania administracyjnego oraz postępowania cywilnego⁵³⁰. Zgodnie z art. 77 u.g.n. organ, wypowiadając w formie pisemnej wysokość dotychczasowej opłaty w terminie do dnia 31 grudnia roku poprzedzającego, przesyła równocześnie ofertę przyjęcia nowej wysokości opłaty rocznej. Wypowiedzenie wysokości opłaty rocznej, chociaż jest dokonywane przez właściwy organ, nie mieści się w pojęciu orzeczenia administracyjnego (decyzji, postanowienia) w rozumieniu przepisów k.p.a., jest bowiem wyrażeniem woli właściciela nieruchomości w stosunku do jej użytkownika wieczystego. Zatem stanowi oświadczenie woli jednej ze stron umowy co do istotnego elementu tej umowy. Do doręczenia tego oświadczenia stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego⁵³¹. W wypowiedzeniu należy wskazać sposób obliczenia nowej wysokości opłaty rocznej i pouczyć użytkownika wieczystego o sposobie zakwestionowania wypowiedzenia. Do wypowiedzenia dołącza się informację o wartości nieruchomości. Ustawa nakazuje stosować do doręczeń przepisy postępowania administracyjnego. W przypadku braku zgody na zaproponowaną wysokość opłaty, wynikającą przede wszystkim z nowej zaktualizowanej wartości nieruchomości, użytkownik wieczysty ma prawo w terminie 30 dni od dnia otrzymania wypowiedzenia złożyć do samorządowego kolegium odwoławczego właściwego ze względu na miejsce położenia nieruchomości, zwanego dalej „kolegium”, wniosek o ustalenie, że aktualizacja opłaty rocznej jest nieuzasadniona albo jest uzasadniona w innej wysokości. Wniosek składa się za pośrednictwem właściwego organu. Kolegium wydaje orzeczenie (jeśli nie doszło do ugody) o oddaleniu wniosku lub o ustaleniu nowej wysokości opłaty. Od orzeczenia kolegium odwołanie nie przysługuje. Na tym etapie postępowania obowiązują przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego o wyłączeniu pracownika oraz organu, o załatwianiu spraw, doręczeniach, wezwaniach, terminach i postępowaniu, z wyjątkiem przepisów dotyczących odwołań i zażaleń. Do postępowania, o którym mowa wyżej, stosuje się również przepisy o opłatach i kosztach.

Drugim etapem postępowania jest wywołane sprzeciwem jednej ze stron postępowania żądanie skierowania sprawy do rozpatrzenia przez sąd powszechny. Orzecznictwo sądowe wykazuje dominującą linię, uznającą aktualizację opłaty za sprawę w całości cywilnoprawną: „Spory na gruncie opłat za użytkowanie wieczyste są sporami cywilnoprawnymi, zaś postępowanie przed samorządowym kolegium odwoławczym jest koniecznym

⁵³⁰ Z pojęciem takim nie zgadza się Ł. Dziamski, twierdząc, że nie można mówić o postępowaniu hybrydowym, gdyż każde z nich toczy się niezależnie od siebie i nie przenikają się one wzajemnie – *idem*, *Aktualizacja opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego. Zagadnienia proceduralne*, Warszawa 2013, s. 151. Inaczej uważa J.J. Zięty twierdzący, że na procedurę aktualizacyjną należy spoglądać jako na całość, więc występujące w niej procedury tworzą pewien system – *idem*, *Aktualizacja opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste gruntu*, Warszawa 2014, s. 95.

⁵³¹ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 30 stycznia 2018 r., sygn. akt II SA/Kr 1583/17, SIP LEX nr 2450552.

elementem, otwierającym drogę do ewentualnego przeniesienia sporu przed sąd powszechny. Wprawdzie przepis art. 79 ust. 7 u.g.n. stanowi o odpowiednim stosowaniu niektórych przepisów k.p.a., jednakże nie oznacza to, że sprawa w jakimś momencie uzyska charakter sprawy administracyjnej⁵³². Podobnie uważa większość przedstawicieli doktryny prawa, podkreślając cywilnoprawny charakter zarówno samej opłaty, jak i postępowania w celu jej aktualizacji⁵³³. Nieco inny pogląd na sprawę przedstawił Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 13 marca 1996 r., choć sprawa dotyczyła nieaktualnego już stanu prawnego, to istota wypowiedzenia dotychczasowej wysokości opłaty rocznej nie uległa zmianie i przywołane orzeczenie może posłużyć jako uzasadnienie dla innego poglądu w sprawie. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu swojego orzeczenia napisał: „[...] w polskim prawie istnieją rozwiązania dopuszczające przy rozstrzyganiu sporów cywilnych tryb mieszany – administracyjno-sądowy. Postępowanie w takim trybie jest dwuetapowe – w pierwszym etapie administracyjny, a w drugim sądowy. Łączność między tymi postępowaniami sprowadza się jedynie do następstwa czasowego. Konieczną przesłanką dopuszczalności drogi sądowej w tego typu regulacjach jest wcześniejsze rozstrzygnięcie organu administracyjnego. Brak rozstrzygnięcia skutkuje natomiast czasową niedopuszczalnością tej drogi⁵³⁴. Istotnych sformułowań używa również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 stycznia 2015 r.: „Orzeczenia przewidziane w art. 79 ust. 3 u.g.n. wydawane są w administracyjnej fazie postępowania aktualizacyjnego i nie dotyczą żadnych uprawnień czy obowiązków określonych bezpośrednio w przepisach prawa powszechnie obowiązującego. Postępowanie przy rozstrzyganiu przez samorządowe kolegia odwoławcze sporów o wysokość opłaty za użytkowanie wieczyste, a więc sporów majątkowych o charakterze cywilnym, nie kończy się wydaniem decyzji administracyjnej, na którą przysługiwałaby skarga do sądu administracyjnego⁵³⁵. Należy uznać za obowiązujące i dopuszczalne łączenie w jednym postępowaniu (a tak należy traktować postępowanie aktualizacyjne) dwóch różnych procedur, z których obie są tak samo istotne, a co ważniejsze, jedna (administracyjna) implikuje przeprowadzenie kolejnej (cywilnej). Oceniając podniesiony na wstępie, a potwierdzony przywołanymi przepisami ustawy o gospodarce nieruchomościami problem złożonego charakteru prawnego opłat rocznych za użytkowanie wieczyste, należy przyjąć wniosek, że ze względu na treść stosunku prawnego zarówno prawo użytkowania wieczystego, jak i opłaty roczne mieszczą się w ramach stosunków cywilnoprawnych. Nie ma tu znaczenia, że nieruchomości oddane w użytkowanie

⁵³² Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 marca 2013 r., sygn. akt I OSK 408/13, SIP LEX nr 1302760, podobnie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 czerwca 2011 r., sygn. akt I OSK 1457/10, SIP LEX nr 1082652.

⁵³³ Zob.: E. Bończak-Kucharczyk, *op. cit.*, s. 602; A. Prusaczyk, *op. cit.*, s. 351.

⁵³⁴ K 11/95, OTK 1996 nr 2, poz. 9.

⁵³⁵ I OSK 1445/13, SIP LEX nr 1769194.

wieczyste należą do podmiotu publicznego (gminy) ani że organem występującym z roszczeniem aktualizacyjnym jest organ wykonawczy gminy. Umowny charakter powstania stosunku prawnego, oświadczenia woli w zakresie zmian wysokości opłat za użytkowanie wieczyste jednoznacznie wykluczają traktowanie tych opłat jako należności publicznoprawnych. Natomiast należy dostrzec drugą sferę stosunków wynikających z aktualizowania opłaty rocznej, związanej z procedurą aktualizacyjną, która w najlepszym przypadku jest łączącą w sobie elementy cywilistyczne, jak i administracyjne. Można więc skonkludować zasadność omawiania w tym miejscu opłaty rocznej jako należności prywatnoprawnej, ustalonej (aktualizowanej) przy wykorzystaniu instrumentów prawnych, właściwych prawu publicznemu na wstępnym etapie złożonej z dwóch etapów procedury aktualizacyjnej.

Wobec poczynionych ustaleń należy jeszcze dodać kilka uwag dotyczących instrumentów kształtujących te dochody, przysługujących organom gminy. Instrumenty te nie są identyczne, jak w przypadku danin publicznych, będąc efektem odrębnych regulacji prawnych wynikających przede wszystkim z ustawy o finansach publicznych (choć niewątpliwie są to regulacje zbliżone do siebie). Na wstępie należy wskazać przywołaną już wcześniej kompetencję rady gminy do określania sposobu postępowania z mieniem gminnym, w zakresie przekraczającym zwykły zarząd. Kompetencja ta dotyczyć będzie oddawania nieruchomości w użytkowanie wieczyste nie będzie miała zaś zastosowania w zakresie aktualizacji opłat rocznych. Wśród innych regulacji należy wskazać kompetencje rady gminy wynikające z art. 59 u.f.p. w zakresie ustalania zasad umarzania, ustalania terminów ich spłaty, odraczania płatności tych należności i rozkładania na raty należności cywilnoprawnych (do nich należy zaliczyć opłaty roczne z tytułu użytkowania wieczystego). Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określa szczegółowe zasady, sposób i tryb udzielania ulg, warunki dopuszczalności pomocy publicznej w przypadkach, w których ulga stanowić będzie pomoc publiczną, oraz wskazuje organ lub osobę uprawnione do udzielania tych ulg. Przywołany wyżej przepis ustawy o finansach publicznych zawiera zamknięty katalog kryteriów oraz rodzajów ulg możliwych do zastosowania w zakresie należności cywilnoprawnych. Rada gminy, a w konsekwencji organ wykonawczy gminy mogą oprzeć udzielenie ulg w należnościach cywilnoprawnych, jedynie na kryteriach ważnego interesu dłużnika lub interesu publicznego, co jest rozwiązaniem identycznym, jak w przypadku należności publicznoprawnych. Teza o zamkniętym katalogu przesłanek stosowania ulg znajduje potwierdzenie również w rozstrzygnięciach organów nadzoru na jednostkami samorządu terytorialnego: „Przepis art. 59 ust. 1 u.f.p. z 2009 r. formułuje przesłanki umożliwiające stosowanie ulg (umorzenia, odroczenia lub rozkładania na raty) należności mających charakter cywilnoprawny. Treść ustawowego upoważnienia zawartego w ust. 2 art. 59 u.f.p. z 2009 r. nie przewiduje kompetencji dla

organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, aby w drodze aktu prawa miejscowego w jakikolwiek sposób określać, uściślać, czy rozwijać przesłanki przyznawania tych ulg⁵³⁶. Zasadnicza różnica pomiędzy rozwiązaniami przyjętymi dla należności cywilnoprawnych i publicznoprawnych polega na tym, że w przypadku należności cywilnoprawnych stosowana uchwała rady gminy jest niezbędna do zastosowania ulg w należnościach cywilnoprawnych, co nie jest konieczne w przypadku innych należności, ponieważ organ wykonawczy gminy może z nich korzystać bezpośrednio na podstawie przepisu ustawowego.

Formy udzielania ulg w zakresie należności cywilnoprawnych są podobne do tych obowiązujących w zakresie należności publicznoprawnych. Jak wcześniej wskazano, należy ten katalog traktować jako zamknięty, co oznacza, że rada, jak również organ wykonawczy gminy nie mogą na podstawie art. 59 stosować innych form udzielania ulg niż te, które przewiduje ustawa. Co ważne, przepis art. 59 ust. 3 upoważnia radę gminy do wprowadzenia możliwości stosowania omawianych ulg z urzędu, a więc nie w trybie wnioskowym. W pozostałym zakresie organ stosujący ulgi w zakresie omawianych należności związany jest wnioskiem osoby zobowiązanej. Możliwe jest również upoważnienie organu wykonawczego gminy do zaniechania dochodzenia należności, których kwota nie przekracza 100 zł. Przy stosowaniu ulg w należnościach cywilnoprawnych niedopuszczalne jest stosowanie form działania o charakterze władczym, np. decyzji. Konsekwentnie należy podkreślać cywilnoprawny charakter należności i wynikający z tego sposób działania organów administracji. Formami właściwymi dla dokonania ulg w należnościach cywilnoprawnych powinny być więc instrumenty właściwe prawu cywilnemu. W praktyce najczęściej stosowanymi zarówno w przypadku postępowania wnioskowego, jak i prowadzonego z urzędu będą porozumienia i jednostronne oświadczenia woli; nie można również wykluczyć wykorzystania ugody⁵³⁷.

Wątpliwości co do publicznoprawnego charakteru nie ma w przypadku drugiego rodzaju opłaty, związanej z użytkowaniem wieczystym. Opłata dodatkowa, bo o niej mowa, jest opłatą wymierzaną w sytuacji niewywiązania się z postanowień umowy, dotyczących sposobu i terminu zagospodarowania nieruchomości, w tym terminu zabudowy zgodnie z celem, na który nieruchomość gruntowa została oddana w użytkowanie wieczyste. Zgodnie z art. 63 ust. 1 u.g.n. w sytuacji uzasadniającej wymiar opłaty dodatkowej organ wymierzający (organ wykonawczy gminy) może wymierzyć opłatę dodatkową.

⁵³⁶ Zob.: rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Warmińsko-Mazurskiego z dnia 12 czerwca 2012 r., sygn. PN.4131.162.2012 SIP LEX Warmi.2012/1892, podobnie rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Dolnośląskiego z dnia 24 lipca 2012 r., sygn. NK-N18.4131.230.2012.KT3, SIP LEX Dolno.2012/2677.

⁵³⁷ Zob.: uchwała Nr XLIX/498/18 Rady Miejskiej w Głogowie z dnia 24 kwietnia 2018 r., Dziennik Urzędowy Województwa Dolnośląskiego z 2018 r. poz. 2587 czy uchwała nr LXIV/355/2018 z dnia 28 marca 2018 r., Dziennik Urzędowy Województwa Dolnośląskiego z 2018 r., poz. 1944.

Użyte w ustawie sformułowanie świadczy o fakultatywności i uznaniowości przysługującej organowi w zakresie wymiaru opłaty dodatkowej. Prawo nakładania opłat dodatkowych z tytułu umowy użytkowania wieczystego zostało zastrzeżone do wyłącznej właściwości organu wykonawczego gminy, który w drodze decyzji administracyjnej (jak wskazano wcześniej fakultatywnej) tworzy obowiązek poniesienia opłaty. W przeciwieństwie więc do opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste opłata dodatkowa charakteryzuje się cechami świadczenia publicznoprawnego, które można zakwalifikować do instytucji zbliżonych do sankcji. Pomimo takiej kwalifikacji należy uznać za zasadne rozpatrywanie tej opłaty przy okazji omawiania opłaty za użytkowanie wieczyste. Wprawdzie użytkowanie wieczyste jest instytucją prawa cywilnego (art. 232-243 k.c.) i taki charakter ma w obecnym stanie prawnym opłata za użytkowanie wieczyste, niemniej jednak forma decyzji administracyjnej nakładającej sankcję w postaci opłaty dodatkowej i brak odesłania na grunt postępowania przed sądem powszechnym dla kwestionowania faktu nałożenia lub sposobu naliczenia tej opłaty wykluczają przyjęcie jej cywilnoprawnego charakteru. Inaczej mówiąc, wybór przez ustawodawcę władzowej formy działania określonej w art. 63 ust. 4 u.g.n. i brak odesłania na drogę postępowania cywilnego przesądza brak sprawy cywilnej w tym zakresie, a tym samym niedopuszczalność drogi sądowej⁵³⁸. Jak podkreśla się w literaturze, opłata dodatkowa jest poddana uznaniu administracyjnemu, co oznacza pełną swobodę oceny i przesłanek uchybienia postanowieniom umowy o oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste i podjęcie (bądź zaniechanie podjęcia) decyzji wymierzającej opłatę dodatkową⁵³⁹. Co istotne, w przepisach jednego tylko art. 62 ustawy ustawodawca uregulował zagadnienia zarówno cywilnoprawne, jak i publicznoprawne. Przewidziane w art. 62 ust. 4 przedłużenie terminu następuje w drodze zmiany postanowień umowy o oddaniu nieruchomości w użytkowanie wieczyste (a więc w drodze cywilnoprawnej). Ustalenie natomiast opłaty dodatkowej (art. 63 ust. 2 ustawy) jest dokonywane już w odmiennym trybie, bo w postępowaniu administracyjnym.

Wysokość opłaty dodatkowej i termin jej zapłaty zostały uregulowane ustawowo. Zgodnie z przepisem art. 63 ust. 4 wysokość dodatkowej opłaty rocznej wynosi 10% wartości nieruchomości gruntowej określonej na dzień ustalenia opłaty za pierwszy rok, po bezskutecznym upływie terminu jej zagospodarowania, ustalonego w umowie lub decyzji. Za każdy następny rok opłata podlega zwiększeniu o dalsze 10% tej wartości. Opłaty za dany rok wnosi się w terminie do dnia 31 marca każdego roku.

⁵³⁸ Zob.: wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 7 października 2015 r., sygn. akt VI ACa 1479/14, SIP LEX nr 1857357.

⁵³⁹ Zob. E. Bończak-Kucharczyk, *Komentarz do art. 63 ustawy o gospodarce nieruchomościami*, SIP LEX.

Nie sposób w tym miejscu nie odnieść się do ustawy, która systemowo ma rozwiązać problem przekształcania użytkowania wieczystego w prawo własności. W dniu 20 lipca 2018 r. uchwalona została ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów⁵⁴⁰, która jest już czwartą próbą uregulowania problemu użytkowników wieczystych, którzy chcieliby przekształcić to prawo w prawo własności. Tym razem jednak ustawa zakłada dokonanie przekształcenia z mocy samego prawa, przy jednoczesnym obowiązku użytkownika wieczystego do zapłaty opłaty przekształceniowej. Podobnie jak w przypadku opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste, opłata za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego posiada ewidentnie cywilistyczny charakter, jednakże postępowanie dotyczące jej wymiaru poddane zostało trybowi częściowo administracyjnemu.

7.2. Opłaty za trwały zarząd nieruchomością

Zupełnie inny (niż wcześniej omówione opłaty związane z użytkowaniem wieczystym) charakter prawny posiada opłata za trwały zarząd, pobierana podobnie jak poprzednie na podstawie ustawy o gospodarce nieruchomościami. Jej odrębność prawna polega przede wszystkim na oparciu treści na stosunku administracyjnym, choć niewątpliwie jest to stosunek wzorowany co do funkcjonalności na rozwiązaniach cywilnoprawnych. Konstrukcja trwałego zarządu zakłada powiązanie jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej z powierzoną jej do korzystania i ustanawiania ograniczonych praw rzeczowych nieruchomością. Zakres podmiotowy ustanawiania trwałego zarządu został ograniczony do jednostek organizacyjnych tworzonych przez podmioty publiczne (*stationi fisci* i *stationi communi*) i nie może być wykorzystywany w stosunku do podmiotów prywatnych czy też posiadających podmiotowość prawną⁵⁴¹. Istotną cechą trwałego zarządu jest więc takie powiązanie nieruchomości powierzonych jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, by mogły w stosunkach zewnętrznych reprezentować, rozporządzać i chronić swe prawo do nieruchomości, bez potrzeby wykorzystywania stosunku cywilnoprawnego, wynikającego z praw rzeczowych przysługujących wobec nieruchomości. Publicznoprawny charakter trwałego zarządu przejawia się przede wszystkim w sposobie jego ustanawiania, gdyż zgodnie z przepisem art. 45 ust. 1 u.g.n. powstaje na podstawie decyzji administracyjnej i należy traktować to jako jedyny sposób powiązania jednostek organizacyjnych nieposiadających

⁵⁴⁰ Dz. U. z 2018 r. poz. 1716.

⁵⁴¹ Zob.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 stycznia 2018 r., sygn. akt I OSK 490/16, SIP LEX nr 2432687.

podmiotowości prawnej z nieruchomościami przekazanymi im do korzystania⁵⁴². Przepisy art. 45 ust. 2 zawierają obligatoryjne elementy składowe tej decyzji:

- 1) nazwę i siedzibę jednostki organizacyjnej, na rzecz której jest ustanawiany trwały zarząd;
- 2) oznaczenie nieruchomości według księgi wieczystej oraz według katastru nieruchomości;
- 3) powierzchnię oraz opis nieruchomości;
- 4) przeznaczenie nieruchomości i sposób jej zagospodarowania;
- 5) cel, na jaki nieruchomość została oddana w trwały zarząd;
- 6) termin zagospodarowania nieruchomości;
- 7) cenę nieruchomości i opłatę z tytułu trwałego zarządu, jeżeli trwały zarząd ustanawiany jest odpłatnie;
- 8) możliwość aktualizacji opłaty z tytułu trwałego zarządu, jeżeli trwały zarząd ustanawiany jest odpłatnie;
- 9) czas, na który trwały zarząd został ustanowiony.

Zakres przedmiotowy i obowiązek przestrzegania jej postanowień jest istotny przede wszystkim ze względu na zakres uprawnień wobec nieruchomości obciążonej zarządem. Poza tym w przypadku braku uchwały, o której mowa w art. 43 ust. 6 ustawy⁵⁴³, oprócz ustawy o gospodarce nieruchomościami, należy przyjąć, iż jedyną podstawą prawną określającą istotne postanowienia pomiędzy stronami tworzącymi stosunek prawny będzie właśnie przedmiotowa decyzja ustanawiająca trwały zarząd. Tak więc to organ wykonawczy w przypadku braku stosownej uchwały organu stanowiącego będzie samodzielnie decydował zarówno o oddaniu nieruchomości w trwały zarząd, jak i treści decyzji ustanawiającej ten stosunek prawny.

Trwały zarząd jest prawem bezterminowym lub terminowym. Może być również ustanowiony dla realizacji konkretnego celu lub w związku z ogólną działalnością jednostki organizacyjnej. Zrealizowanie celu, dla którego powstał trwały zarząd lub utrata jego aktualności w inny sposób, może prowadzić do zbędności w rozumieniu art. 47 ust. 1 u.g.n. Powstanie trwałego zarządu i ewentualne jego wygaszenie warunkują określone okoliczności i zdarzenia prawne, i mogą one ulegać zmianie, co w konsekwencji może prowadzić do zbędności nieruchomości dla trwałego zarządcy, niezależnie od tego, czy trwały zarząd powstał z mocy prawa, czy na podstawie konstytutywnej decyzji

⁵⁴² Zob.: W. Sobejko, *Charakter prawny instytucji trwałego zarządu oraz instytucji gospodarowania w ustawie o gospodarce nieruchomościami*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2000, nr 1, s. 83 i n.; U. Lange, *Przekazywanie nieruchomości jednostkom organizacyjnym a kwestie podatku od nieruchomości*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 6, s. 9 i n.

⁵⁴³ Wojewoda albo odpowiednia rada lub sejmik mogą ustalić, odpowiednio w drodze zarządzenia lub uchwały, szczegółowe warunki korzystania z nieruchomości przez jednostki organizacyjne.

(art. 45 ust. 1 ustawy)⁵⁴⁴. Co jest bardzo istotne dla ustalenia charakteru prawnego trwałego zarządu, ustawa o gospodarce nieruchomościami przewiduje, że większość czynności dotyczących powstania, zmiany lub wygaśnięcia trwałego zarządu (z wyjątkiem ustawowych przypadków wygaśnięcia) dokonywana jest na wniosek jednostki organizacyjnej, w drodze decyzji właściwego organu (w przypadku gminy organu wykonawczego gminy), opartej na uznaniu tego organu. Droga decyzyjna wyklucza inne formy wpływania na prawo łączące jednostkę organizacyjną z nieruchomością. Trwały zarząd (nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub gminy) nie może więc powstać w wyniku umowy zawartej między jednostkami organizacyjnymi⁵⁴⁵. Co do zasady trwały zarząd jest prawem odpłatnym na rzecz właściciela nieruchomości. Treść decyzji powinna zawierać postanowienia dotyczące opłat za trwały zarząd, jeśli postanowiono o odpłatności tego stosunku prawnego, jak również postanowienia dotyczące aktualizowania tych opłat. Konsekwencją uznania trwałego zarządu za stosunek publicznoprawny musi być uznanie opłat za świadczenia o charakterze publicznoprawnym, choć jak samo prawo trwałego zarządu, również opłaty są ekwiwalentem za korzystanie z nieruchomości⁵⁴⁶. Opłaty z tytułu trwałego zarządu ustala się według stawki procentowej od ceny nieruchomości ustalonej zgodnie z przepisami ustawy o gospodarce nieruchomościami, sama zaś stawka zależy od celu, na jaki nieruchomość została oddana, i wynosi:

- 1) za nieruchomości oddane na cele obronności i bezpieczeństwa państwa, w tym ochrony przeciwpożarowej – 0,1% ceny;
- 2) za nieruchomości oddane na cele mieszkaniowe, na realizację urządzeń infrastruktury technicznej i innych celów publicznych, działalność charytatywną, opiekuńczą, kulturalną, leczniczą, oświatową, naukową, badawczo-rozwojową, wychowawczą, sportową lub turystyczną, a także na siedziby organów władzy i administracji publicznej niewymienionych w art. 60 ust. 1 – 0,3% ceny;
- 3) za pozostałe nieruchomości – 1% ceny.

Podobnie jak w przypadku opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste również w przypadku opłaty za trwały zarząd istnieje możliwość aktualizowania opłaty nie częściej niż raz w roku, jeżeli wartość tej nieruchomości ulegnie zmianie. Zaktualizowaną opłatę roczną ustala się według dotychczasowej stawki procentowej od wartości nieruchomości określonej na dzień aktualizacji opłaty. Zasady ustalania aktualnej wartości nieruchomości oparte zostały na operacie szacunkowym, sporządzonym przez

⁵⁴⁴ Zob.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 września 2017 r., sygn. akt I OSK 3448/15, SIP LEX nr 2397131.

⁵⁴⁵ A. Oleszko, *Postępowanie o wpis w księdze wieczystej trwałego zarządu nieruchomością*, „Rejent” 1998, nr 11, s. 23 i n.

⁵⁴⁶ Inaczej uważa E. Bończak-Kucharczyk, wskazując, iż opłaty za trwały zarząd, mimo że poddane procedurze administracyjnej, są należnościami o charakterze cywilnoprawnym, *eadem, op. cit.*, s. 632.

rzeczoznawcę majątkowego. Analiza konstrukcji prawnej trwałego zarządu może wzbudzać wątpliwości co do jego publicznoprawnego charakteru, tym bardziej że w zasadzie wszystkie ustawowe wymogi w zakresie kształtowania treści tego stosunku prawnego (z małymi wyjątkami) wzorowane są na konstrukcji użytkowania wieczystego, w nieuregulowanym ustawowo zakresie ustawodawca nakazuje odpowiednie stosowanie przepisów o użytkowaniu. Wątpliwości co do charakteru prawnego trwałego zarządu trwają od samego jego powstania i są domeną nie tylko doktryny (reprezentującej zarówno prawo prywatne, jak i publiczne), ale i orzecznictwa sądowego. Zwolennicy publicznoprawnego charakteru trwałego zarządu argumentują swój pogląd tym, że nie można wyposażyć jednostki organizacyjnej w prawo podmiotowe, za jakie należałoby uznać trwały zarząd kwalifikowany jako ograniczone prawo rzeczowe⁵⁴⁷. Z kolei przeciwnicy publicznoprawnego charakteru trwałego zarządu wskazują, że stosunek ten wypełnia wszystkie cechy istotne ograniczonego prawa rzeczowego, co wobec otwartego dla ustawodawcy kręgu ograniczonych praw rzeczowych pozwala kwalifikować trwały zarząd do tego katalogu⁵⁴⁸. Wydaje się że problem charakteru prawnego wobec milczenia ustawodawcy będzie nierozwiązywalny i drugorzędny, jednakże dla dalszych rozważań, a zwłaszcza dla opłat za trwały zarząd może mieć ogromne znaczenie. Osobiście uważam, że opłatom tym należy przypisać charakter publicznoprawny już przez fakt, że ustawodawca zdecydował się stworzyć inny niż wynikający z kręgu cywilnoprawnych stosunek prawny, co świadczy o tym, że świadomie nie nadał trwałemu zarządowi cech, które upodmiotowiłyby jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Trwały zarząd jest więc w moim przekonaniu jedynie refleksem i to ograniczonym do niektórych atrybutów prawa własności nieruchomości, ustanawianym w zakresie niezbędnym do prawidłowego (zgodnego z celem) korzystania z nieruchomości przez właściciela. Jednostka organizacyjna jest jedynie narzędziem właściciela do realizacji określonych zadań, które wymagają posiadania przez nią substancji majątkowej.

Przyjęta konstrukcja prawna, zwłaszcza w zakresie opłat za trwały zarząd wzbudzać może wiele pytań nie tylko o charakter prawny, lecz również o zasadność tworzenia takich konstrukcji. Wydaje się, że *ratio legis* istnienia trwałego zarządu jest powiązanie jednostek organizacyjnych z nieruchomościami, przede wszystkim ze skutkiem na zewnątrz, a nie do wewnątrz struktury organizacyjnej podmiotu publicznego. O ile jest to zrozumiałe i ze względu na skutki cywilnoprawne wynikające z relacji z podmiotami spoza struktury podmiotu publicznego (w zakresie wchodzenia z tymi podmiotami w stosunki prawne mające za przedmiot nieruchomość oddaną w trwały zarząd), jak

⁵⁴⁷ Zob.: J. Jagoda, D. Łobos-Kotowska, M. Stańko, *Gospodarka mieniem komunalnym*, Warszawa 2008, s. 134.

⁵⁴⁸ H. Kisilowska (red.), *Nieruchomości. Zagadnienia prawne*, Warszawa 2011, s. 160.

również uporządkowanie zasad odpowiedzialności za powierzone mienie wewnątrz struktury podmiotu publicznego, o tyle niezrozumiałe jest wymierzanie opłat za trwały zarząd od jednostek będących częścią osoby prawnej i ujętych w budżecie tej jednostki całością swoich dochodów i wydatków zgodnie z zasadą zupełności. Nie można tej sytuacji przyrównywać do obciążeń podatkowych, gdyż w przeciwieństwie do nich nie chodzi o równe traktowanie wszystkich wobec prawa, a jedynie wyposażenie jednostki organizacyjnej w majątek niezbędny do realizacji zadań podmiotu publicznego. Wymierzanie i pobór opłat za trwały zarząd nie jest więc realnym dochodem pobranym od podmiotów zobowiązanych, a w rzeczywistości jest zapisem rachunkowym w budżecie jednostki samorządu terytorialnego, oddającej nieruchomość w trwały zarząd.

Przechodząc do instrumentów kształtowania dochodów z tego źródła, można stwierdzić, iż ustawodawca, podobnie jak w przypadku innych dochodów publiczno-prawnych, wskazał te elementy konstrukcji opłaty (a także samego stosunku prawnego), które mają prawo kształtować organy gminy. Jak jednak widać z regulacji ustawy o gospodarce nieruchomościami, zasadnicza część instrumentów kształtujących wysokość opłaty (oraz konstrukcję samego trwałego zarządu) przysługuje organowi wykonawczemu gminy. Regulacja tak koresponduje z innymi przepisami z zakresu gospodarki mieniem komunalnym, w których organem bezpośrednio odpowiedzialnym za stan tego mienia pozostaje organ wykonawczy, a uprawnienia organu stanowiącego są ograniczone. Sama ustawa o gospodarce nieruchomościami w rozważanym zakresie dotyczącym trwałego zarządu przewiduje możliwość podjęcia fakultatywnej uchwały w sprawie szczegółowych zasad korzystania przez jednostki organizacyjne z powierzonych im nieruchomości. Uchwała ta nie może jednakże zastępować uprawnień organu wykonawczego w zakresie gospodarowania nieruchomościami gminnymi ani być aktem zawierającym indywidualne rozstrzygnięcia w zakresie gospodarki tym mieniem: „Uchwały podejmowane na podstawie przepisów art. 40 ust. 2 pkt 3 u.s.g. i art. 43 ust. 6 u.g.n. powinny przykładowo zawierać granice, w jakich muszą się zmieścić dokonywane przez wójta lub jednostki organizacyjne gminy czynności, wymagania, jakim ma odpowiadać zarząd czy korzystanie z mienia gminnego, cele, jakie mają być osiągnięte przez czynności prawne, czy okoliczności, jakie należy uwzględnić podejmując decyzje w tych sprawach”⁵⁴⁹. W praktyce wiele postanowień przedmiotowych uchwał zawiera doprecyzowanie lub uzupełnienie warunków ustanowionych przepisami ustawowymi. Przykładem takich regulacji wynikających z aktu prawa miejscowego są ustalenia w zakresie, czy trwały zarząd jest, czy też nie jest odpłatny, postanowienia w zakresie sposobu, trybu i terminu obciążania nieruchomości oddanych w trwały zarząd, ograniczonych

⁵⁴⁹ Rozstrzygnięcie Wojewody Lubuskiego z dnia 29 czerwca 2009, r. sygn. NK.I.4131.249.2011TDOM, SIP LEX Lubus.2011/131/2487.

prawami rzeczowymi, czy też zasad różnicowania czynszu za oddane w posiadanie zależne nieruchomości⁵⁵⁰. W przypadku braku uchwały radzie gminy pozostają regulacje o charakterze ustrojowym, wynikające z innych niż ustawa o gospodarce nieruchomościami aktów prawnych. Są to uprawnienia ograniczone przede wszystkim przez przyjęcie konstrukcji, że to organ wykonawczy gminy jest właściwy do reprezentowania (i w dużym zakresie do gospodarowania) mieniem gminy, co wynika zarówno z przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami (art. 11 ust. 2), jak też z innych przepisów (np. art. 46 ust. 1 u.s.g., zgodnie z którym oświadczenie woli w imieniu gminy w zakresie zarządu mieniem składa jednoosobowo wójt albo działający na podstawie jego upoważnienia zastępca wójta samodzielnie albo wraz z inną upoważnioną przez wójta osobą). Kompetencje rady gminy w zakresie gospodarowania mieniem gminnym kształtowane są przez przepisy ustawy o samorządzie gminnym, gdzie w art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. a wskazano wyłączną kompetencję rady do podejmowania uchwał w sprawach majątkowych gminy przekraczających zakres zwykłego zarządu, jednakże regulacja ta w dużym stopniu pokrywa się z przywołaną regulacją z ustawy o gospodarce nieruchomościami, co wskazuje na wyraźnie ukształtowaną regulację kompetencji organów gminy w zakresie gospodarowania mieniem gminnym. Warto jeszcze wspomnieć o regulacjach wynikających z ustawy o finansach publicznych, w której wskazano obowiązek organu wykonawczego gminy, składania organowi stanowiącemu informacji o stanie mienia gminnego (art. 267 ust. 1 pkt 3), co jest między innymi podstawą podjęcia uchwały o udzieleniu lub braku udzielenia absolutorium organowi wykonawczemu.

Wśród innych uprawnień organu stanowiącego, wynikających z ustawy o gospodarce nieruchomościami, należy nawiązać do instytucji bonifikat w zakresie opłat za trwałe zarząd. Zgodnie z przepisem art. 84 ust. 3 można udzielić bonifikaty od opłat rocznych za trwałe zarząd nieruchomością. Organem udzielającym bonifikaty jest organ wykonawczy gminy, jednakże przed jej udzieleniem musi uzyskać zgodę na jej udzielenie od organu stanowiącego gminy. Zgoda ta podejmowana w formie uchwały nie jest aktem abstrakcyjnym i generalnym i nie może być traktowana jako akt prawa miejscowego, a co za tym idzie nie jest publikowana w dzienniku urzędowym województwa. Wniosek o udzielenie bonifikaty musi spełniać ustawowe kryteria dotyczące rodzaju nieruchomości oddanej w trwałe zarząd, zgodnie bowiem z przepisem art. 84 ust. 3 pkt 1-4 bonifikaty można udzielać jedynie wobec nieruchomości oddanych w trwałe

⁵⁵⁰ Zob.: np. uchwała nr 102/XIII/03 Rady Gminy w Nowej Rudzie z dnia 26 listopada 2003 r., t.j. Dziennik Urzędowy Województwa Dolnośląskiego z 2018 r. poz. 4394. Zdarzają się również uchwały w całości poświęcone zasadom oddawania nieruchomości w trwałe zarząd jednostkom organizacyjnym – uchwała nr XXXVI/414/10 Rady Gminy Długołęka z dnia 30 czerwca 2010 r. w sprawie ustalania szczegółowych warunków korzystania przez jednostki organizacyjne z nieruchomości przekazanych w trwałe zarząd, Dziennik Urzędowy Województwa Dolnośląskiego z 2010 r. Nr 143, poz. 2225.

zarząd w jednym z wymienionych w powołanym przepisie celów. Tak więc wniosek o udzielenie bonifikaty, trafiając do organu wykonawczego gminy, powinien być przez niego zweryfikowany pod kątem spełniania wymogów ustawowych, a następnie już jako projekt uchwały w sprawie udzielenia bądź nieudzielenia bonifikaty przekazany do procedowania organowi stanowiącemu. Należy przyjąć, iż zgoda organu stanowiącego na udzielenie bonifikaty nie wiąże organu wykonawczego, który może jej nie udzielić, pomimo pozytywnego stanowiska organu stanowiącego. Zastanawiające jest użycie przez ustawodawcę określenia „bonifikata”, a nie „ulga” w płatności opłaty. Powszechnie przyjmuje się, iż słowo „bonifikata” oznacza zmniejszenie ustalonej ceny towaru lub usługi, co wydaje się być językowo nieuzasadnione dla obniżenia opłat za trwałe zarząd. Jako trafniejsze i uzasadnione systemowo należałoby uznać stosowanie uznanego w sferze prawa publicznego, a szczególnie dochodów publicznych, sformułowania „ulga”.

Kolejnym instrumentem przysługującym organowi stanowiącemu jest możliwość podwyższenia w drodze uchwały wysokości stawek opłaty ustalonej za trwałe zarząd nieruchomością. Kompetencja ta jest realizowana jedynie w stosunku do nieruchomości należących do kategorii „pozostałe nieruchomości”. Ustawodawca nie przewidział maksymalnej wysokości tych opłat, zaznaczając jedynie, że podwyższenia można dokonać przed oddaniem nieruchomości w trwałe zarząd⁵⁵¹. Rada gminy może podwyższyć stawkę procentową opłaty w stosunku do nieruchomości podlegających stawce w wysokości 1% (tzw. pozostałe nieruchomości). Warunkiem jest jednak, by nastąpiło to jeszcze przed wydaniem decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu, co pośrednio wskazuje na konieczność uregulowania tych kwestii w sposób systemowy i odwołujący się nie do konkretnych jednostek organizacyjnych, lecz rodzaju nieruchomości oddawanych w trwałe zarząd⁵⁵². Zgodnie ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego podwyższenie, np. uchwałą rady gminy, stawki opłaty w stosunku do jednego wymienionego w uchwale podmiotu stanowi naruszenie zasady równości wszystkich podmiotów wobec prawa i jest niezgodne z przepisami Konstytucji RP⁵⁵³. Jak wielokrotnie sygnalizowano, zasadnicze uprawnienia w zakresie trwałego zarządu oraz opłat pobieranych w trakcie jego trwania należą do organu wykonawczego gminy. Forma ustanawiania trwałego zarządu, jaką jest decyzja administracyjna, niesie za sobą te konsekwencje, które

⁵⁵¹ Na przykład w uchwale Zgromadzenia Związku Gmin „Bychowo” z dnia 27 listopada 2015 r. podwyższono do wysokości 11% stawkę procentową opłaty rocznej z tytułu trwałego zarządu nieruchomościami, o której mowa w art. 83 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, które będą oddane w trwałe zarząd decyzją Zarządu Związku Gmin „Bychowo”, *Dziennik Urzędowy Województwa Dolnośląskiego* z 2015 r., poz. 5841.

⁵⁵² Zob.: M. Krassowska, A. Łukaszewska, J. Szachulowicz, *Gospodarka nieruchomościami. Komentarz*, komentarz do art. 86, SIP LEX.

⁵⁵³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 lutego 1993 r., sygn. akt SA/GD 1836/92, *ONSA* z 1993 r. nr 3, poz. 78.

wynikają z takiej formy działania administracji. Przyjęcie tej konstrukcji prawnej może niewątpliwie rodzić sytuacje niepożądane czy niespotykane. Jeśli bowiem to jednostka organizacyjna jest adresatem decyzji, to konsekwentnie należy przyznać jej wszystkie uprawnienia strony postępowania administracyjnego z prawem do zaskarżania decyzji w postępowaniu administracyjnym wyłącznie. Dojść może więc do sytuacji, w której organ wykonawczy gminy, wymierzając wysokość opłaty za trwały zarząd i będąc formalnym zwierzchnikiem kierownika jednostki organizacyjnej, spotka się z odmową przyjęcia nowej opłaty i złożonym odwołaniem od tej decyzji. Bazując wyłącznie na doświadczeniu życiowym, trudno sobie wyobrazić dalszą współpracę organu wykonawczego gminy i kierownika jednostki organizacyjnej.

Decyzja administracyjna ustanawiająca trwały zarząd tworzy jego indywidualny kształt i treść. Dopóki zatem decyzja taka pozostaje w obrocie prawnym, dopóty trwałym zarządcą nieruchomości pozostaje jej adresat⁵⁵⁴. Decyzja ta posiada kardynalne znaczenie, gdyż jest decyzją konstytuującą nowy stosunek prawny i ustala prawa i obowiązki związane z zarządzaniem nieruchomością przekazaną. Decyzja ta może być autonomicznym aktem kierownictwa – wtedy, kiedy brak jest uchwały regulującej zasady gospodarowania nieruchomościami gminnymi lub gdy jest ona związana wytycznymi wynikającymi z tej uchwały. Decyzja taka nie jest wymagana w sytuacji, gdy trwały zarząd powstaje z mocy prawa. Wygaśnięcie trwałego zarządu wymaga również wydania decyzji administracyjnego organu wykonawczego gminy, a, co ważne, wraz z wygaszeniem trwałego zarządu wypowiedane są umowy cywilnoprawne zawarte przez jednostkę organizacyjną, których przedmiotem była nieruchomość obciążona trwałym zarządem. Termin płatności opłaty za trwały zarząd wynika wprost z przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami (art. 82), zaś jej wysokość jest efektem przyjętej w decyzji ustanawiającej trwały zarząd stawki opłaty i ceny nieruchomości, oddanej w trwały zarząd. Na etapie oddawania nieruchomości w trwały zarząd organ wykonawczy gminy dokonuje wymiaru opłaty, stosując do jej obliczenia właściwe stawki. O rodzaju stawek powinien decydować wniosek jednostki organizacyjnej, której przekazywana jest nieruchomość, z możliwością jednakże weryfikacji tej kwalifikacji przez organ wykonawczy gminy. Brak jest jasnych przesłanek, dotyczących ustalania odpłatności za trwały zarząd. W sytuacji, w której obowiązuje uchwała regulująca zasady przekazywania mienia jednostkom organizacyjnym, to z niej powinny wynikać zasady odpłatności za przekazywane mienie. Jednakże w sytuacji braku takiego aktu prawnego ewentualny brak odpłatności za trwały zarząd powinien wyraźnie wynikać z decyzji ustanawiającej trwały zarząd. Wydaje się, że intencją ustawodawcy było, by trwały zarząd był prawem odpłatnym, na co wskazuje zamknięty

⁵⁵⁴ Zob.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 marca 2018 r., sygn. akt I FSK 587/16, SIP LEX nr 2495544.

katalog stawek opłaty za trwały zarząd, przeniesienie kształtowania zasad korzystania z mienia powierzonego na organ stanowiący oraz użyte w art. 82 sformułowanie, że za trwały zarząd pobiera się opłaty. Teoretycznie nie można wykluczyć wydania decyzji, niezawierającej postanowień dotyczących opłat za trwały zarząd. Jednakże w tej sytuacji organ gminy nie może w decyzji pomijać postanowień uchwały rady gminy, a w sytuacji, w której brak takiej uchwały, powinna to być decyzja uzasadniona przesłankami, uznawanymi przez organ wykonawczy za wystarczające dla nienaliczania opłat za trwały zarząd. Osobiście uważam jednak, że przepisy ustawy są na tyle sugestywne, że opłata taka powinna być wymierzana zawsze, gdy ustanawiany jest trwały zarząd, z wyjątkiem przypadków gdy na mocy przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami opłaty takiej nie pobiera się. W pełni uprawnione jest natomiast stosowanie bonifikaty, której wysokość praktycznie eliminuje obciążenie z tytułu opłaty za trwały zarząd. Podobnie jak w przypadku ustanowienia trwałego zarządu, tak i w przypadku jego wygaśnięcia podstawą wygaszenia tego prawa jest decyzja organu wykonawczego wydana na wniosek zainteresowanej jednostki organizacyjnej, dla której nieruchomość stała się zbędna. Należy przyjąć, iż organ wykonawczy gminy jest związany takim wnioskiem i nie może nie wydać decyzji wygaszającej trwały zarząd i związanych z tym konsekwencji. Organ wykonawczy gminy jest również związany ograniczeniami ustawowymi, dotyczącymi zwalniania z opłat i obniżania ich wysokości, w sytuacjach opisanych w art. 83 ust. 3 i art. 84 ust. 4. Podobnie jak w przypadku użytkowania wieczystego możliwe jest aktualizowanie opłaty za trwały zarząd, w oparciu o reguły wynikające z art. 87 u.g.n. Podstawą dokonania aktualizacji opłaty jest operat szacunkowy nieruchomości oddanej w trwały zarząd. Aktualność zachowują wszystkie poczynione uwagi na temat mocy wiążącej operatu szacunkowego w ramach postępowania aktualizacyjnego. Pomimo ewidentnego podobieństwa mechanizmów pomiędzy postępowaniami aktualizacyjnymi należy wskazać na szereg różnic wynikających głównie z relacji wiążących podmioty tego stosunku prawnego. Przede wszystkim należy wskazać, że wniosek aktualizacyjny może złożyć jednostka organizacyjna, lecz postępowanie może być wszczęte również z urzędu. Ważne jest, że aktualizacja opłaty za trwały zarząd może być dokonywana nie częściej niż w raz w roku, a w przypadku użytkowania wieczystego termin ten jest wydłużony do trzech lat. Podobnie jak w przypadku użytkowania wieczystego i w przypadku trwałego zarządu postępowanie aktualizacyjne jest prawem organu wykonawczego gminy, który wszczynając postępowanie aktualizacyjne, powinien mieć przekonanie o wzroście wartości nieruchomości, a co za tym idzie zasadności wszczynania postępowania. W przypadku trwałego zarządu (inaczej niż w przypadku aktualizacji opłat rocznych za użytkowanie wieczyste) jednostka organizacyjna nie ma możliwości kwestionowania zasadności aktualizacji opłat na drodze sądowej, co jest zrozumiałe także z tego

względu, że jednostki organizacyjne, którym oddano nieruchomości w trwałe zarząd, pozbawione są osobowości prawnej i nie mają zdolności sądowej. Jednostka organizacyjna ma możliwość kwestionowania decyzji o aktualizacji opłat na zasadach przewidzianych w Kodeksie postępowania administracyjnego w postępowaniu administracyjnym⁵⁵⁵. Przy aktualizacji opłaty za trwałe zarząd istnieje ustawowy obowiązek uwzględniania nakładów poczynionych przez jednostkę organizacyjną. Obowiązujące przepisy nie różnicują metody obliczenia wartości nakładów od tego, czy poniesione zostały na wybudowanie nowych budynków, czy na odbudowę, przebudowę lub remont istniejącego obiektu budowlanego. W świetle art. 87 ust. 4 u.g.n. nie jest konieczne, aby nakłady poniesione przez jednostkę organizacyjną, po dniu dokonania ostatniej aktualizacji na budowę poszczególnych urządzeń infrastruktury technicznej, były poniesione na zwiększenie powierzchni czy kubatury obiektu. Zgodnie z treścią powołanego przepisu ustawy o gospodarce nieruchomościami wymagane jest jedynie, aby nakłady te zostały poniesione na budowę urządzeń infrastruktury technicznej. Niedopuszczalna jest zatem zawężająca interpretacja art. 87 ust. 4 ustawy⁵⁵⁶. W przypadku przekazywania trwałego zarządu nieruchomości przez jednostkę organizacyjną na wniosek innej jednostki organizacyjnej dokonują one między sobą rozliczenia z tytułu nakładów na tę nieruchomość. Formą rozliczenia może być również zrzeczenie się przez dotychczasowego zarządcę wynagrodzenia za nakłady⁵⁵⁷.

Konsekwentnie traktując trwałe zarząd i opłaty z tego tytułu za należności publicznoprawne, należy przyjąć, że zastosowanie mieć będą reguły wynikające z przepisów ustawy o finansach publicznych, dotyczące udzielania ulg w należnościach publicznoprawnych. Brak przesłanek, by uznać niedopuszczalność stosowania innych niż wynikające z ustawy o gospodarce nieruchomościami ulg w opłacie za trwałe zarząd. Stosowanie przepisów ustawy o finansach publicznych jest ograniczone jedynie do tych zagadnień, które nie zostały uregulowane przepisami ustawy o gospodarce nieruchomościami.

⁵⁵⁵ E. Bończak-Kucharczyk, *Komentarz do art. 87 ustawy o gospodarce nieruchomościami*, SIP LEX.

⁵⁵⁶ Zob.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 stycznia 2015 r., sygn. akt I OSK 1279/13, SIP LEX nr 1655989.

⁵⁵⁷ Zob.: M. Gdesz, *Komentarz do art. 90 ustawy o gospodarce nieruchomościami*, [w:] S. Kalus (red.), *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, s. 545 i n.

Rozdział 8

Pozostałe dochody niepodatkowe o charakterze publicznym

Ostatnia część rozważań zostanie przeprowadzona bez odwoływania się do jednorodnych grup dochodów. Cechą, która zdecydowała o ich połączeniu w jednej jednostce redakcyjnej tekstu, jest ich znikome znaczenie fiskalne dla budżetu gminy lub też występujące szczytkowe instrumenty władztwa dochodowego przysługujące organom gmin.

8.1. Wpłaty od jednostek organizacyjnych

Ustawa o finansach publicznych klasyfikuje jako środki publiczne przychody uzyskiwane przez jednostki sektora finansów publicznych pochodzące z prowadzonej przez nie działalności. Przywołany przepis art. 5 ust. 1 pkt 5 nawiązuje do form organizacyjnych wymienionych w przepisie art. 9 ustawy tworzących podmiotowy zakres sektora finansów publicznych oraz realizowanych przez nie przychodów⁵⁵⁸. Nie ulega więc wątpliwości, że należności realizowane przez jednostki wymienione w art. 9 ustawy są środkami publicznymi w rozumieniu art. 5 u.f.p.⁵⁵⁹ Z kolei art. 9 ustawy wskazuje, że sektor ten składa się z organów władzy, sądownictwa, kontroli, jednostek samorządu terytorialnego, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, osób prawnych i innych form (np. funduszy celowych), niewyodrębnionych organizacyjnie. Analizując zakres podmiotowy przywołanego przepisu, należy dojść do wniosku, że podmiotowość prawna (w sferze prawa prywatnego) nie ma znaczenia dla zaliczenia poszczególnych form do sektora finansów publicznych. Bez względu więc na posiadanie osobowości prawnej wszystkie wymienione w katalogu formy gospodarują środkami publicznymi. Istotne różnice pomiędzy formami organizacyjnymi uwidaczniają się po dokonaniu analizy powiązania ich gospodarki finansowej z budżetem (państwa lub jednostki samorządu terytorialnego). Powiązania te, będące wynikiem realizacji zasady zupełności (powszechności) budżetu, nie zawsze odpowiadają klasycznemu postulatowi

⁵⁵⁸ Zob.: C. Kosikowski, *Ustawa o finansach...*, s. 35 i n.; B. Kucia-Guściora, *op. cit.*, s. 123.

⁵⁵⁹ Szerzej na temat zakresu środków publicznych: J.M. Salachna, *Środki publiczne...*, s. 81.

objęcia wszystkich dochodów i wydatków publicznych budżetem państwa czy też jednostki samorządu terytorialnego. Klasyczne rozumienie zupełności budżetu, z postulatem zamieszczenia w budżecie każdego dochodu i wydatku publicznego, w aktualnych realiach nie jest i nie może być realizowane⁵⁶⁰. Z uwagi na kryterium powiązania z budżetem dochodów i wydatków form organizacyjnych sektora finansów publicznych można dokonać ich klasyfikacji na takie, które objęte są budżetem całością swoich dochodów i wydatków, rozliczając się z budżetem według klasycznej zasady zupełności (metodą brutto). Drugim rodzajem będą te jednostki, które powiązane są z budżetem swoim wynikiem budżetowym, do pewnego tylko stopnia realizując zasadę zupełności budżetu, działając w ramach tak zwanej gospodarki budżetowej netto. Trzecim zaś rodzajem form organizacyjnych będą takie, które nie są ujęte w budżecie, choć gospodarują środkami publicznymi⁵⁶¹. W przypadku sektora samorządowego można wskazać dominujące formy organizacyjne wykorzystywane do realizacji zadań jednostki samorządu terytorialnego. Wśród tych wymienionych w art. 9 u.f.p. w praktyce działania jednostek samorządu terytorialnego wykorzystywane są przede wszystkim jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, instytucje kultury, publiczne zakłady opieki zdrowotnej. Zarówno jednostki budżetowe, jak i samorządowe zakłady budżetowe są formami nieposiadającymi osobowości prawnej, których zasady gospodarki finansowej zostały uregulowane przepisami ustawy o finansach publicznych, natomiast gminne instytucje kultury posiadają osobowość prawną, zaś ich gospodarka finansowa i wewnętrzna struktura organizacyjna wynikają z przepisów ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej⁵⁶².

Nie sposób w tym miejscu nie odnieść się do pominięcia zagadnień związanych z realizowaniem zadań publicznych w formie spółek komunalnych, dokonujących wpłat do budżetu samorządowego. Jednakże ze względu na charakter prawny stosunku leżącego u podstaw tych wpłat należy je wykluczyć z omawianej grupy dochodów budżetu gminnego. Wpłaty dokonywane przez podmioty spoza sektora finansów publicznych mają cechy cywilnoprawne, wiążące się z prawami właścicielskimi przysługującymi podmiotowi publicznemu.

Najstarszą i najpowszechniejszą formą organizacyjną wykorzystywaną w prowadzeniu gospodarki budżetowej jest jednostka budżetowa, działająca w zgodzie

⁵⁶⁰ Szerzej o aktualnym kształcie zasady zupełności budżetu: J.M. Salachna, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse lokalne po akcesji*, Warszawa 2007, s. 167; K. Sawicka, *Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego*, t. II, Warszawa 2010, s. 36.

⁵⁶¹ Chodzi oczywiście o ujęcie ich gospodarki budżetowej w budżecie, a nie w ustawie budżetowej, w której zawarte są plany finansowe tych form organizacyjnych.

⁵⁶² Ustawa z dnia 25 października 1991 r., t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1983 ze zm.

z klasycznym rozumieniem zasady zupełności⁵⁶³. Wobec regulacji wynikającej z przepisu art. 11 ust. 1 wskazującej, że jednostka budżetowa pokrywa swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadza na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego, należy przyjąć, iż środki realizowane przez jednostkę budżetową są w rzeczywistości dochodami budżetu tej jednostki: „Poziom wydatków ponoszonych przez jednostkę budżetową nie zależy od wielkości osiągniętych dochodów (budżetowanie brutto). Wszystkie wydatki jednostki budżetowej są wydatkami budżetowymi, a uzyskane przez nią dochody, (co do zasady) są dochodami budżetowymi. Wyjątek od ww. zasady wprowadza art. 223 ufp⁵⁶⁴. Należy więc konsekwentnie przyjmować, iż wpłaty dokonywane przez jednostkę budżetową nie mieszczą się w kategorii dochodów budżetu j.s.t., pochodzących z wpłat od jednostek organizacyjnych. Wpłaty dokonywane przez tę formę organizacyjną są w rzeczywistości bezpośrednimi dochodami budżetu jedynie realizowanymi za pośrednictwem jednostki budżetowej.

Przepisy dotyczące wykonywania zadań przez jednostki samorządu terytorialnego (np. ustawa o gospodarce komunalnej) pozwalają wykorzystywać różne formy i sposoby pozwalające na ich realizację. Wybór sposobu realizacji zadania jest efektem wielu czynników determinowanych przepisami prawa, lecz również będących efektem przesłanek pozaprawnych takich jak interes publiczny czy warunki społeczne. Każda forma wykorzystana do realizacji zadań publicznych posiada swoją specyfikę i wywołuje określone skutki finansowe, nie tylko dla budżetu, ale również dla odbiorców zadań publicznych. Formą, która pozwala łączyć w sobie oczekiwania społeczne w zakresie dostępności do usług komunalnych, z odpłatnością za świadczone usługi publiczne, jest samorządowy zakład budżetowy: „Wykorzystywanie przez jednostki samorządu terytorialnego zakładów budżetowych jest uzasadnione głównie w tych dziedzinach, gdzie przychody z prowadzonej działalności pokrywają w dużym stopniu koszty tejże działalności, choć równocześnie nie mogą być ze względów społecznych maksymalizowane i muszą być uzupełniane dotacjami z budżetu. Muszą to być przy tym wyłącznie dziedziny o charakterze użyteczności publicznej. Do wykonywania zadań o charakterze użyteczności publicznej jednostki samorządu terytorialnego mogą wykorzystywać i tworzyć wszelkie dopuszczalne przez prawo formy organizacyjne, w tym zarówno formy przewidziane przepisami u.f.p., jak i inne⁵⁶⁵.

⁵⁶³ Zob.: E. Feret, *Formy organizacyjno-prawne finansowania samorządowych zadań publicznych*, Rzeszów 2013, s. 244.

⁵⁶⁴ Z uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 29 września 2010 r., sygn. 76/2010, SIP LEX nr 1725642.

⁵⁶⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 grudnia 2010 r., sygn. akt II GSK 1091/09, SIP LEX nr 1125246.

Przepisy ustawy o finansach publicznych zawężają zakres przedmiotowy zadań realizowanych przy zastosowaniu formy samorządowego zakładu budżetowego nie tylko do kategorii zadań własnych i to tylko tych wymienionych w art. 14 ustawy, ale również ze względu na wymóg wykonywania ich na zasadzie odpłatności (art. 15 ust. 1). Dodatkowymi ograniczeniami w powierzaniu zadań publicznych samorządowym zakładom budżetowym są przepisy ustawy o gospodarce komunalnej, która w przepisie art. 7 ogranicza funkcjonowanie samorządowego zakładu budżetowego jedynie do sfery użyteczności publicznej. Wskazane w przywołanych wyżej przepisach ograniczenia w pośredni sposób wpływają na rozliczenia zakładu z właściwym budżetem. Podstawą prowadzonej przez zakład budżetowy gospodarki jest roczny plan finansowy, którego zakres przedmiotowy obejmuje między innymi stan środków obrotowych, stan należności i zobowiązań na początek i koniec okresu oraz rozliczenia z budżetem jednostki samorządu terytorialnego (art. 15 ust. 2 u.f.p.). Szczegółowy sposób sporządzania planów finansowych wynika z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych⁵⁶⁶. Plan finansowy zakładu budżetowego w formie planu przychodów i wydatków określa uchwała budżetowa właściwej jednostki samorządu terytorialnego. Tym samym poprzez ujęcie planu finansowego zakładu w budżecie jednostki można uznać, że zakład budżetowy jest jednostką organizacyjną osoby prawnej oraz działa w jej imieniu i na jej rzecz, a działalność jednostek takich jak zakład budżetowy lub gospodarstwo pomocnicze może być uznana za działalność gospodarczą gminy⁵⁶⁷. Obok planu finansowego będącego podstawą gospodarki finansowej zakładu występuje również plan przychodów i wydatków będący częścią uchwały budżetowej j.s.t. Oczywiście oba plany muszą być ze sobą spójne co do pozycji w nich zawartych.

Oprócz informacji takich jak nazwa zakładu budżetowego i rok obowiązywania planu finansowego w jego opisie muszą się znaleźć informacje dotyczące właściwej podziałki klasyfikacyjnej dla działalności zakładu. Plan finansowy ułożony jest według następującego porządku: najpierw ustala się stan środków obrotowych na początek roku, następnie przychody zakładu, sumę bilansową, rozchody zakładu, stan środków obrotowych na koniec roku i na końcu sumę bilansową. Wszystkie te informacje podzielone są na odpowiednie podziałki klasyfikacji budżetowej. Zarówno strona przychodowa, jak i wydatkowa planu finansowego obejmuje plan na dany rok budżetowy, jak i wykonanie planu w roku poprzednim.

⁵⁶⁶ T.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 1542 ze zm.

⁵⁶⁷ Za L. Warzechą-Lipiec, *Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 4 października 2004 r. sygn. akt DF/GKO/Odw.-64/90-91/2004/782, niepubl.*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 112 i n.

W planie finansowym zakładu budżetowego ujmuje się stany środków obrotowych na początek i na koniec roku budżetowego. Środkami obrotowymi, wyszczególnionymi w planie finansowym, są: środki pieniężne, zapasy materiałów i towarów, należności i zobowiązania. Zgodnie z przepisem art. 15 ust. 7 u.f.p. zakład planuje jako wpłatę do budżetu jednostki samorządu terytorialnego nadwyżkę środków obrotowych, ustaloną na koniec okresu sprawozdawczego, chyba że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego postanowi inaczej. Przepis ten, jak słusznie zauważa C. Kosikowski, nie wyczerpuje katalogu wpłat dokonywanych przez samorządowy zakład budżetowy do budżetu j.s.t. Nie należy bowiem zapominać o podatkach i opłatach na rzecz budżetu gminnego⁵⁶⁸. Rozwinięcie obowiązku dotyczącego wpłat nadwyżki środków obrotowych znajduje się w przywołanym wcześniej rozporządzeniu, zaś przepis art. 16 ust. 2 pkt 5 u.f.p. nakazuje radzie gminy określenie terminu i sposobu ustalania zaliczkowych wpłat nadwyżki środków obrotowych dokonywanych przez zakład do budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz sposób i terminy rocznych rozliczeń i dokonywania wpłat do budżetu. Planowany stan środków obrotowych działalności samorządowego zakładu budżetowego na koniec roku nie może przekraczać 1/6 rocznych planowanych na rok następny kosztów wynagrodzeń i pochodnych od wynagrodzeń⁵⁶⁹. Faktyczny stan środków obrotowych samorządowego zakładu budżetowego na koniec roku ustala się jako różnicę między sumą stanu środków obrotowych na początek roku i przychodów należnych związanych z prowadzoną działalnością a sumą opłaconych kosztów, zobowiązań i nieponiesionych wydatków na inwestycje finansowane ze środków własnych, ujętych w zatwierdzonym planie finansowym samorządowego zakładu budżetowego. Uczyniono jednak zastrzeżenie, iż według § 38 ust. 1 rozporządzenia stan środków obrotowych zakładu budżetowego na koniec roku nie może przekraczać 1/6 planowanych rocznych kosztów wynagrodzeń i pochodnych od wynagrodzeń. Inaczej rzecz ujmując, środki pieniężne zgromadzone na rachunku zakładu budżetowego oraz inne środki obrotowe powinny wystarczyć nie więcej niż na dwa miesiące działalności w nowym roku budżetowym. Ocena zużycia środków obrotowych powinna być dokonywana na podstawie wartości średniorocznych. Oceny zużycia środków obrotowych dokonuje się z punktu widzenia specyfiki prowadzonej przez każdy zakład budżetowy działalności. Ocena zużycia środków obrotowych dokonywana jest w celu określenia racjonalnych zapasów środków obrotowych, z uwzględnieniem ich zużycia w trakcie roku.

Plan finansowy zakładu budżetowego nie jest wartością stałą i może być zmieniany w trakcie roku budżetowego, w przypadku gdy zostaną zrealizowane przychody

⁵⁶⁸ C. Kosikowski, *Ustawa o finansach...*, s. 115.

⁵⁶⁹ Opisany aktualny sposób obliczania zastąpił obowiązujący niegdyś limit środków obrotowych określany mianem normatywu zapasów obrotowych.

wyższe od zamierzonych bądź gdy zaplanowane koszty są mniejsze niż rzeczywiste. Warunkiem dokonywania takich zmian jest nienaruszenie pierwotnie planowanych kwot dotacji z budżetu i kwot wpłat do budżetu. Zmiany w planie finansowym zakładu budżetowego mogą być dokonywane na dwa sposoby, po pierwsze – w przypadku realizacji przychodów wyższych niż zaplanowane, po drugie – poprzez przeniesienie wydatków pomiędzy podziałkami klasyfikacyjnymi. W pierwszym przypadku chodzi o samoistną kompetencję kierownika zakładu do dokonywania zmian w planie finansowym⁵⁷⁰. Nie jest więc potrzebne działanie ani ze strony organu stanowiącego, ani organu wykonawczego gminy. W drugim zaś przypadku jest mowa o fakultatywnej kompetencji, będącej efektem upoważnienia dokonanego przez organy gminy. Tak więc na mocy art. 257 u.f.p. rada gminy może upoważnić w uchwale budżetowej organ wykonawczy gminy do dokonywania określonych przeniesień w ramach budżetu, a jednocześnie udzielić upoważnienia organowi wykonawczemu do przekazania uprawnień w zakresie przenoszenia wydatków kierownikowi jednostki organizacyjnej, np. samorządowego zakładu budżetowego. Wydaje się być uzasadniony wniosek, iż ograniczenie wynikające z art. 16 ust. 8 *in fine* ma zastosowanie do obu przypadków zmian planu finansowego, co oznacza, że zmiany w planie finansowym zakładu budżetowego nie powinny wpłynąć na wysokość wpłat do budżetu ani spowodować zwiększenia dotacji dla zakładu budżetowego⁵⁷¹.

Wśród instrumentów kształtowania dochodu budżetu gminy z tytułu wpłat od samorządowego zakładu budżetowego należy wskazać te, które w sposób bezpośredni wpływają na wysokość tych wpłat, oraz te, które są instrumentami pośrednimi. W pierwszym przypadku wskazać należy te kompetencje, które przysługują organowi stanowiącemu gminy. Na początku należy przywołać przepis art. 16 ust. 2 pkt 5 u.f.p., który należy traktować jako zobowiązanie dla organu stanowiącego gminy. Wśród innych elementów, do uregulowania których zobowiązano radę gminy, znalazł się ten, w zasadniczy sposób wpływający na rozliczenia zakładu z budżetem. Obligatoryjność tych regulacji powinna być rozumiana jako wyłączność rady gminy uregulowania aktem normatywnym zagadnień dotyczących wewnętrznej organizacji i funkcjonowania tworzonego zakładu budżetowego. Należy wykluczyć możliwość przekazania tej kompetencji innemu organowi gminy czy też kierownikowi tworzonej jednostki organizacyjnej. W szczególności uprawnienie to reguluje zasady rozliczeń z budżetem od strony terminów i sposobu ich dokonywania. Rada gminy powinna więc wskazać terminy dokonywania zaliczkowych wpłat, np. określając ich częstotliwość i termin wpłaty, jak również sposób dokonania wpłaty zaliczki od samorządowego zakładu budżetowego.

⁵⁷⁰ Zob.: R. Trykozko, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego*. Warszawa 2010, s. 41.

⁵⁷¹ Zob.: P.J. Lewkowicz, *Komentarz do art. 15 ustawy o finansach publicznych*, [w:] E. Ruśkowski, J. M. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2014, s. 137.

W drugim zakresie ustalić powinna termin dokonania wpłaty ostatecznej kwoty nadwyżki środków obrotowych, jednocześnie wskazując sposób postępowania z dodatnią różnicą powstałą przy zestawieniu wpłat zaliczkowych i wartości nadwyżki środków obrotowych, podlegającej wpłacie po zamknięciu rachunków i złożeniu sprawozdania finansowego. Warto w tym miejscu nadmienić, że niewpłacenie nadwyżki środków obrotowych lub zaliczek na ten cel stanowi delikt budżetowy (art. 6 ust. 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie finansów publicznych), a osoba odpowiedzialna musi liczyć się z odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁵⁷².

Drugim instrumentem wpływającym na wysokość wpłaty dokonywanej przez samorządowy zakład budżetowy jest wyrażenie zgody na zwolnienie z wpłaty nadwyżki środków obrotowych do budżetu gminy. Decyzja w tym zakresie powinna być poprzedzona wnioskiem samorządowego zakładu budżetowego, uzasadniającego konieczność pozostawienia w zakładzie nadwyżki środków obrotowych. Sam zaś akt wyrażający zgodę na pozostawienie tej nadwyżki powinien być podjęty w drodze uchwały rady gminy. Uchwała taka powinna być podjęta w terminie umożliwiającym prawidłową gospodarkę finansową zarówno zakładu budżetowego, jak i umożliwiając wprowadzenie odpowiednich zmian do budżetu gminnego. Przesłanki podjęcia przedmiotowej uchwały mogą opierać się na różnych podstawach, jednakże w praktyce rysuje się kilka dominujących. Przede wszystkim powodem wnioskowania, a następnie przychylenia się do tego wniosku mogą być przepisy prawa podatkowego, umożliwiające zakładowi budżetowemu na korzystanie z niektórych zwolnień, np. w podatku dochodowego od osób prawnych⁵⁷³. Jeśli bowiem zakład budżetowy korzysta ze zwolnień przedmiotowych związanych z rodzajem wykonywanej działalności, to przekazanie nadwyżki środków obrotowych do budżetu spowoduje obowiązek obliczenia podatku od tej kwoty. Pozostawienie zaś nadwyżki środków obrotowych w dyspozycji zakładu spowoduje spełnienie przesłanek zwolnienia przedmiotowego, gdyż środki będące w dyspozycji zakładu przeznaczone mogą być na działalność korzystającą ze zwolnienia⁵⁷⁴. Innym powodem pozostawiania nadwyżki środków obrotowych zakładowi budżetowemu mogą być zamierzenia inwestycyjne czy modernizacyjne, realizowane ze środków własnych. Jeszcze innym powodem może być uwzględnienie specyfiki planów finansowych, w których przychody są często należnościami „papierowymi” nieprzekładającymi się na rzeczywistą kwotę posiadanych faktycznie przez zakład środków. Przy specyfice działalności zakładu budżetowego, realizującego odpłatnie zadania z zakresu użyteczności publicznej, może się

⁵⁷² Zob.: orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 30 marca 2009 r., sygn. akt BDF1/4900/15/15/09/547, SIP LEX nr 786481.

⁵⁷³ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.

⁵⁷⁴ Zob. A. Samelak, [w:] A. Samelak (red.), *Samorządowy zakład budżetowy. Funkcjonowanie i przekształcenie w spółkę prawa handlowego*, Warszawa 2012, s. 28.

okazać, że odbiorcy tych usług zalegają z ich płatnościami, a egzekucja nie przynosi spodziewanych efektów. W tej sytuacji nadwyżka środków obrotowych pozostaje jedynie zapisem księgowym, a odprowadzenie do budżetu ustalonej kwoty może zachwiać finansowymi podstawami gospodarki finansowej zakładu. Wreszcie powodem zwolnienia z obowiązku wpłaty nadwyżki mogą być względy społeczne. Po raz kolejny należy bowiem powołać się na specyfikę zadań realizowanych przez zakład budżetowy (zadania z zakresu użyteczności publicznej), co z jednej strony wyklucza prowadzenie przez niego działań zmierzających do maksymalizacji zysku, z drugiej zaś strony (ze względu na zasadę jedności materialnej budżetu) nie gwarantuje powrotu do zakładu przekazanych kwot nadwyżki środków obrotowych, np. w formie dotacji budżetowych.

Analizując instrumenty przysługujące organowi wykonawczemu gminy, należy zwrócić uwagę na fakt, że nie są to uprawnienia bezpośrednio oddziałujące na wysokość wpłat samorządowego zakładu budżetowego, co więcej, są to uprawnienia dzielone wraz z uprawnieniami organu stanowiącego. Poszukując wśród przepisów ustawy o finansach publicznych i innych ustaw kompetencji organu wykonawczego, należy wskazać przede wszystkim na ścisłe powiązanie planu finansowego zakładu budżetowego z budżetem gminy oraz na procedury obowiązujące w zakresie planowania gospodarki finansowej jednostek organizacyjnych. Na etapie planowania budżetowego w zakresie budżetu gminy odbywa się równocześnie planowanie gospodarki finansowej zakładu budżetowego. Planowanie to ze względu na pozycję ustrojową i kompetencje organów musi się odbywać w ścisłej współpracy na linii kierownik jednostki organizacyjnej, organ wykonawczy gminy, organ stanowiący gminy. Pomimo milczenia na ten temat ustawy o finansach publicznych, jak również powołanego wyżej rozporządzenia należy przyjąć, iż etapem poprzedzającym sporządzenie projektu uchwały budżetowej przez organ wykonawczy gminy jest zebranie przez ten organ informacji o zrealizowanych w zeszłym roku i planowanych na rok budżetowy dochodach i wydatkach jednostek organizacyjnych objętych uchwałą budżetową, jak również pozyskanie informacji będących ich wynikiem na temat planowanych wpłat do budżetu gminy⁵⁷⁵. Za przyjęciem takiego modelu przemawia pragmatyka, gdyż w planowaniu finansowym niezbędne jest bazowanie na sprawdzonych danych, wynikających z zamkniętych okresów sprawozdawczych, które po zweryfikowaniu o zmieniające się okoliczności z zakresu koniunktury na rynku lokalnym, potrzeb modernizacyjnych czy zmian w zakresie realizacji zadań, pozwolą na realne oszacowanie planowanych pozycji budżetowych. Przepisy prawa pomijają ten element procedury budżetowej, przechodząc od razu do etapu informowania przez organ wykonawczy gminy kierowników jednostek organizacyjnych o kwotach przychodów i kosztów przyjętych w projekcie uchwały budżetowej w szczególności określonej przez organ

⁵⁷⁵ C. Kosikowski, *Ustawa o finansach...*, s. 575.

stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, na podstawie art. 234 ustawy, w celu opracowania projektów planów finansowych. Po ich opracowaniu, oczywiście w zgodzie z planowanymi wartościami budżetu, dochodzi do weryfikacji tych projektów przez organ wykonawczy. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego weryfikują otrzymane projekty planów finansowych pod względem ich zgodności z projektem uchwały budżetowej i w przypadku stwierdzenia różnic wprowadzają w nich odpowiednie zmiany, informując o ich dokonaniu kierownika zakładu budżetowego. Jak więc widać z przytoczonych regulacji, faktycznym decydentem rozliczeń z budżetem jest organ wykonawczy gminy. To w jego kompetencji, choć ograniczonej danymi statystycznymi, leży ustalenie w projektowanym budżecie wysokości dotacji budżetowych, jak również zweryfikowanie i ewentualne zmiany w zakresie wpłat zakładu nadwyżki środków obrotowych. Można więc, nawiązując do kompetencji organu stanowiącego, stwierdzić, iż decyduje on o ewentualnym pozostawieniu nadwyżki do budżetu gminnego w odniesieniu do kwoty jeśli nie zaplanowanej, to zaakceptowanej przez organ wykonawczy gminy.

Kolejnym uprawnieniem organów gminy (właściwe będzie nieprecyzowanie których) jest ustalanie wysokości cen i opłat za usługi świadczone przez zakłady budżetowe. Zgodnie z przywoływanym wielokrotnie przepisem art. 4 u.g.k. to organy gminy (chyba że co innego wynika z przepisów ustaw) decydują o wysokości tych świadczeń. Logicznym wnioskiem jest więc uznanie, że to od ich decyzji zależy również wynik finansowy zakładu budżetowego. Jeśli więc wysokość cen i opłat za usługi będą ustalone poniżej kosztów funkcjonowania zakładu, utrudnione będzie wpłacanie przez niego nadwyżki środków obrotowych do budżetu gminy.

8.2. Udziały w dochodach państwowych realizowanych przez j.s.t.

Przepisy ustawy o dochodach j.s.t., ustawy o finansach publicznych oraz innych ustaw szczególnych regulują zasady pobierania i przekazywania przez jednostkę samorządu terytorialnego dochodów budżetu państwa osiągniętych w związku z realizacją zadań zleconych. Środki te bez względu na podmiot je realizujący są traktowane jako dochody budżetu państwowego. „W sprawach zwrotu do budżetu kwot dochodów budżetowych z tytułu gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa «dysponentem części budżetowej», na rzecz którego następuje zwrot, jest wojewoda. Organem reprezentującym Skarb Państwa w sprawach gospodarowania nieruchomościami jest starosta wykonujący zadania z zakresu administracji rządowej, zaś zgodnie z art. 4 pkt 9 lit. b¹ u.g.n., należy przez to rozumieć prezydenta miasta na prawach powiatu. Żadna przyczyna nie zwalnia z obowiązku przekazania należności budżetowych na rachunek dysponenta tej części budżetu, zatem nieprzekazanie kwoty należnej na rachunek dysponenta

należności budżetowej z uwagi na potraktowanie jej jako wierzytelności w rozumieniu prawa cywilnego i «zajęcie egzekucyjne» nie zwalnia zobowiązanego od przekazania należności publicznoprawnej na rachunek uprawnionego dysponenta części dochodów budżetowych a uprawnionego nie zwalnia od obowiązku wydania decyzji określającej kwotę do zwrotu i terminu, od którego naliczane są odsetki⁵⁷⁶. Przekazanie zadań do realizacji jednostce samorządu terytorialnego powoduje ich kwalifikowanie do grupy zadań zleconych. Nie należy jednak traktować użytego w nazwie tego rodzaju zadań jako bezpośredniego nawiązania do cywilnoprawnego stosunku wynikającego z umowy zlecenia. Jest to o tyle istotne, by stwierdzić, że zlecenie gminom zadań w drodze ustawy jest instytucją administracyjnoprawną i z tego względu podlega ona reżimowi prawa administracyjnego z wszelkimi tego konsekwencjami. Mimo użycia przez ustawodawcę zwrotu „zlecenie” brak jest w ustawie o samorządzie gminnym przepisów, odsyłających do regulacji Kodeksu cywilnego lub nakazujących jego odpowiednie stosowanie do zlecenia gminom zadań w drodze ustawy⁵⁷⁷.

Konsekwencją przyjęcia takiego charakteru prawnego zadań zleconych musi być uznanie dochodów z tego źródła za dochody o charakterze publicznoprawnym, bez względu na charakter prawny dochodów realizowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego na rzecz państwa. Nawet więc w sytuacji realizacji w drodze zadania zleconego ustawą zadań o charakterze cywilnoprawnym, jak w przypadku zadań z zakresu gospodarki nieruchomościami państwowymi, udział przysługujący jednostce z tytułu realizacji zadania będzie traktowany jako dochód publicznoprawny. Konsekwentnie więc należności z tego tytułu nie będą podlegały kognicji sądów powszechnych, lecz administracyjnych. Stosunki prawne zarówno w zakresie obowiązku przekazywania do budżetu państwa należności określonych w art. 255 ust. 1 u.f.p., pomniejszonych zgodnie z art. 23 ust. 3 u.g.n., jak i w zakresie ich dochodzenia na podstawie art. 255 ust. 4 u.f.p., tj. poprzez określenie w decyzji kwoty do zwrotu, mają charakter publicznoprawny (administracyjnoprawny). Określone nimi publicznoprawne uprawnienie dysponenta części budżetowej (wojewody) do uzyskania pobranych przez jednostkę samorządu dochodów budżetowych nie stanowi więc wierzytelności, która może podlegać zajęciu egzekucyjnemu w trybie określonym w art. 89 u.p.e.a. Zajęcie egzekucyjne kwoty zgromadzonej na rachunku bankowym jednostki samorządu pochodzącej z tytułu dochodów z zarządu nieruchomościami Skarbu Państwa nie wyłącza wynikającego

⁵⁷⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 lutego 2016 r., sygn. akt II GSK 2588/14, SIP LEX nr 2114299.

⁵⁷⁷ Zob.: T. Moll, *Komentarz do art. 8 ustawy o samorządzie gminnym*, [w:] B. Dolnicki (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, Warszawa 2018, SIP LEX.

z art. 255 ust. 1 u.f.p. obowiązku przekazania dochodów dysponentowi części budżetowej (województwie)⁵⁷⁸.

Ogólna regulacja prawna wynikająca z ustawy o dochodach j.s.t. gwarantuje jednostkom samorządu terytorialnego 5% udział w dochodach państwowych, realizowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego. Nie jest to jednak regulacja wyczerpująca, gdyż przepisy szczególne mogą przewidywać, iż udział w dochodach państwowych będzie większy. Przykładem takich regulacji są przepisy ustawy o gospodarce nieruchomościami, które w art. 23 ust. 3 wskazują, iż od wpływów osiągniętych ze sprzedaży, opłat z tytułu trwałego zarządu, użytkowania, czynszu dzierżawnego i najmu nieruchomości Skarbu Państwa, o których mowa w ust. 1, a także od wpływów osiągniętych z opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości Skarbu Państwa oddanych w użytkowanie wieczyste oraz od odsetek za nieterminowe wnoszenie tych należności potrąca się 25% środków, stanowiących dochód powiatu (miasta na prawach powiatu), na obszarze którego położone są te nieruchomości.

Regulacja art. 23 ust. 3 u.g.n. stanowi [...] wyjątek od ogólnej zasady ujętej w art. 5 ust. 1 pkt 6 u.d.j.s.t., zgodnie z którym dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami wynoszą 5% dochodów uzyskiwanych na rzecz budżetu państwa z tego tytułu⁵⁷⁹. Bez względu na tytuł pobieranego dochodu organy gminy nie posiadają instrumentów prawnych, kształtujących wysokość tych dochodów. Warto także podkreślić, iż w przypadku dochodzenia nadpłaty środków z tytułu realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego zadań zleconych w latach następujących po roku, w którym jednostka na mocy obowiązujących przepisów była zobowiązana odprowadzić te środki i je odprowadziła – brak jest podstawy prawnej do dokonania zwrotu nadpłaconych środków. Jedynym możliwym trybem do skorygowania nadpłaty odprowadzonych do budżetu środków jest tryb wynikający z art. 255 u.f.p.⁵⁸⁰

8.3. Dochody o charakterze sankcyjnym

Tak jak podkreślono we wcześniejszych rozważaniach, tym co różni daniny publiczne od sankcji finansowych, jest przede wszystkim cel ich nakładania. W przypadku sankcji finansowych brak jest dominującego celu fiskalnego, a służyć mają one

⁵⁷⁸ Zob.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 marca 2017 r., sygn. akt II GSK 2935/15, SIP LEX nr 2406766.

⁵⁷⁹ K. Żmuda-Matan, *Dochody własne powiatów i miast na prawach powiatu z tytułu realizacji zadań zleconych z zakresu gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa*, „Finanse Komunalne” 2017, nr 4, s. 28 i n.

⁵⁸⁰ E. Stupienko, *Dochody związane z realizacją zadań zleconych jako publicznoprawne, niepodatkowe należności budżetowe*, „Finanse Komunalne”, 2018, nr 6, s. 24 i n.

penalizacji niepożądanych zachowań, przy okazji jedynie dostarczając środków publicznych⁵⁸¹. Funkcjami pełnionymi przez sankcje finansowe są przede wszystkim funkcja represyjna i prewencyjna, czasami restytucyjna, w najmniejszym zaś zakresie funkcja fiskalna⁵⁸². Z tych też powodów sankcje finansowe należy traktować jako ten rodzaj dochodu publicznego, w którym kompetencje organów gminy w zakresie kształtowania ich wysokości czy innych elementów konstrukcyjnych zostały wyłączone lub znacznie ograniczone. To ustawodawca przejął na siebie prawo (a właściwie nie przekazał tego prawa) wskazywania tych dóbr, których naruszenie powoduje reakcję podmiotu publicznego, regulując przy okazji wszystkie elementy konstrukcji prawnej tego dochodu publicznego, a pozostawiając organom wykonawczym kompetencje niezbędne jedynie do indywidualnych rozstrzygnięć w wymiarze lub płatności kar finansowych. Przed wskazaniem i poddaniem analizie aktów prawnych, które zawierają regulacje materialno-prawne dochodów zaliczonych do omawianej kategorii, należy odnieść się do regulacji prawnych wynikających z przepisów postępowania administracyjnego. W 2017 r. dodany został do przepisów kodeksu postępowania administracyjnego Dział IVa, poświęcony administracyjnym karom pieniężnym. Regulację tę należy traktować jako próbę systemowego uregulowania zasad wymiaru i poboru tych kar, które klasyfikowane są jako administracyjne kary pieniężne. Należy jednak podkreślić, iż administracyjne kary pieniężne są jedynie częścią (rodzajem) sankcji finansowych, których zakres przedmiotowy jest znacznie szerszy i nie ogranicza się do kar administracyjnych, choć w praktyce trudno jest przeprowadzić wyraźną granicę pomiędzy nimi. W doktrynie prawa administracyjnego dominuje przekonanie, iż nie można w sposób identyczny traktować wszystkich sankcji finansowych, wywodzących się z kręgu prawa administracyjnego jako administracyjnych kar pieniężnych. Przede wszystkim ze względu na brak uwzględnienia w ich charakterze elementu winy. Tak więc wobec użycia przez ustawodawcę różnych sformułowań i przesłanek wymiaru inny charakter mieć będzie kara, a inny np. opłata podwyższona, choć obie niewątpliwie zaliczyć należy do sankcji administracyjnych o charakterze finansowym⁵⁸³.

Dokonanie zmian i wprowadzenie do przepisów k.p.a. nowego działu poświęconego karom administracyjnym należy traktować jako próbę odniesienia się do dotychczas rozproszonej i niejednolitej regulacji prawnej dotyczącej sankcji administracyjnych,

⁵⁸¹ Zob.: A. Gorgol, *Kontrowersje uregulowania prawnofinansowych środków ochrony środowiska. Zagadnienia finansowe*, [w:] B. Jeżyński, E. Kruk (red.), *Prawne instrumenty ochrony środowiska*, Lublin 2016, s. 31.

⁵⁸² Zob.: J. Jendrośka, *Karne zabezpieczenie wykonania dyrektyw administracji państwowej*, [w:] T. Rabska, J. Łętowski (red.), *System prawa administracyjnego*, t. III, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1978, s. 196.

⁵⁸³ Zob.: J. Zimmermann, *Aksjomaty prawa administracyjnego*, Warszawa 2013, s. 239; L. Staniszevska, *op. cit.*, s. 26.

przybierających wymiar pieniężny. Należy jednocześnie zauważyć, że zgodnie z brzmieniem przepisu art. 189a § 2 ustawy traktować przepisy uregulowane w tym dziale jako nieobowiązujące w odniesieniu do regulacji wynikających z przepisów ustaw szczególnych, które w inny sposób regulują zasady wymiaru, poboru i stosowania ulg w zakresie kar administracyjnych. Jednocześnie należy traktować regulacje wynikające z przepisów k.p.a. jako mające walor szczególny wobec przepisów normujących postępowanie w zakresie niepodatkowych należności budżetowych. Tak więc przepisy ustawy o finansach publicznych nie będą stosowane w zakresie, w jakim przepisy k.p.a. regulować będą zagadnienia dotyczące wymiaru, poboru i stosowania ulg w należnościach budżetowych, które zaliczyć można do kategorii kar administracyjnych. Z kolei przepisy k.p.a. w zakresie wynikającym z analizowanego działu nie będą miały zastosowania, jeśli przepisy szczególne regulować będą ten sam przedmiotowy zakres nakładania, egzekwowania kar czy też stosowania ulg w ich zakresie. Dla przykładu stosowanie przepisów k.p.a. będzie wyłączone, a zastosowanie mieć będą przepisy Ordynacji podatkowej w stosunku do kar przewidzianych w rozdziale 4d u.c.p.g. Zgodnie bowiem z przepisem 9zf ustawy do kar pieniężnych stosuje się przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta oraz wojewódzkiemu inspektorowi ochrony środowiska. Z kolei stosownie do art. 189a § 2 pkt 1 i 2 k.p.a. w przypadku uregulowania w przepisach odrębnych przesłanek wymiaru administracyjnej kary pieniężnej oraz odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub udzielenia pouczenia nie stosuje się przepisów działu IVa w tym zakresie⁵⁸⁴. Jednocześnie należy pamiętać o ustawowym katalogu negatywnym zamieszczonym w ustawie (189a § 3), w obrębie którego nie stosuje się przepisów wynikających z przedmiotowego zakresu kodeksu.

Przez administracyjną karę pieniężną rozumie się określoną w ustawie sankcję o charakterze pieniężnym, nakładaną przez organ administracji publicznej w drodze decyzji, w następstwie naruszenia prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku albo naruszeniu zakazu ciążącego na osobie fizycznej, osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Wśród elementów istotnych administracyjnej kary pieniężnej należy wskazać ustawową podstawę prawną nakładania, co wyklucza inne źródła podstaw nakładania kar administracyjnych. Brak jest możliwości ustalania administracyjnych kar pieniężnych jedynie na podstawie aktu prawa miejscowego czy innego aktu podustawowego, co oczywiście nie wyklucza doprecyzowywania w tej drodze aktu ustawowego. Do administracyjnych kar pieniężnych nie można również zaliczyć kar umownych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych.

⁵⁸⁴ Z uzasadnienia do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 6 września 2018 r., sygn. akt II SA/Sz 425/18, SIP LEX nr 2558035.

Drugim warunkiem zastosowania przywołanego przepisu jest wskazanie w ustawowej podstawie prawnej sankcji prawnej określonego zachowania lub zaniechania, co więcej, musi być to sankcja o charakterze pieniężnym. Ustawodawca nie zawsze jest konsekwentny w nazewnictwie tych świadczeń, które należy kwalifikować jako administracyjne kary pieniężne, używając sformułowań „kara pieniężna” czy „opłata podwyższona”⁵⁸⁵. Jest to niewątpliwie praktyka naganna ze względu nie tylko na technikę prawodawczą, ale również szereg kardynalnych zasad dotyczących ustroju państwa. Jeśli bowiem przyjąć, iż ustawodawca dąży do stworzenia kategorii prawnej w postaci kary administracyjnej, to powinien używać we wszystkich aktach prawnych, w których przewiduje nakładanie administracyjnej kary administracyjnej, takiej właśnie nazwy na jej określenie. Jeśli zaś zakres sankcji finansowych w regulacjach prawnych ma być szerszy niż tylko administracyjne kary pieniężne, to powinien ujednocilić nazewnictwo i wyznaczyć granice rozróżniania administracyjnych kar pieniężnych od innych finansowych sankcji występujących w języku prawnym⁵⁸⁶.

Pojęcie sankcji użyte w analizowanym przepisie k.p.a. należy rozumieć jako reakcję na spełnienie dyspozycji normy prawnej, zakazującej lub nakazującej wskazane ustawowo zachowanie. Sankcja jako część normy prawnej zapowiada użycie lub zapowiedź użycia przymusu lub innej dolegliwości. Ze względu na rodzaj przymusu należy sankcje dzielić na sankcje przymusu, egzekucji oraz nieważności⁵⁸⁷. Sankcje, o których mowa w przepisie art. 189b k.p.a., należy zakwalifikować do grupy sankcji represyjnych, charakteryzujących się pozbawieniem podmiotu naruszającego dyspozycję przepisu cennych dla niego dóbr⁵⁸⁸. Jeśli więc przepisy prawa zawierają sankcję na wypadek spełnienia się jakiegoś niepożądanego stanu faktycznego lub prawnego, związanego z zachowaniem się lub zaniechaniem ze strony adresata normy prawnej, a represyjność zyskuje wymiar wyrażony w pieniądzu, to spełniony zostaje warunek określony w komentowanej definicji prawnej.

Na koniec należy wskazać na wymóg orzekania o karze administracyjnej przez organ administracji publicznej. Najkrócej komentując ten wymóg ustawy, należy stwierdzić, iż tylko organ posiadający ten status wynikający z przepisów ustrojowych jest kompetentny do wymierzania administracyjnych kar pieniężnych, co więcej, wymiar tej kary musi być dokonywany w drodze decyzji administracyjnej. Należy przyjąć więc jako oczywisty wniosek, że wymiaru administracyjnej kary pieniężnej dokonać może

⁵⁸⁵ Zob.: A. Wróbel, *Komentarz do art. 189b*, [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks Postępowania Administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 1199.

⁵⁸⁶ Zob.: L. Staniszewska, *op. cit.* i cytowane tam Pismo RPO do Ministra Cyfryzacji i Administracji z dnia 29 stycznia 2013, s. 27.

⁵⁸⁷ S. Kaźmierczyk, *Sankcja normy prawnej*, [w:] A. Bator (red.), *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Warszawa 2012, s. 159.

⁵⁸⁸ T. Chauvin, T. Stawiecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2018, s. 115.

jedynie organ władny do wydawania decyzji, a nie innych rozstrzygnięć administracyjnych, co w przypadku rozważanej tematyki bezpośrednio wskazuje na organ wykonawczy gminy.

Przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego narzucają organom uwzględnianie przesłanek wymiaru kary, wymienionych w art. 189d, jak również działania siły wyższej (art. 189e) oraz wskazują przesłanki odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej (art.189f). Należy przyjąć imperatywny charakter tych przepisów, obligujący organ do uwzględnienia okoliczności wskazanych przez ustawę i oparcie się na nich przy miarkowaniu kary dla osoby zobowiązanej. Są one więc normatywnymi przesłankami mającymi wpływ na ustalenie wysokości administracyjnych kar pieniężnych⁵⁸⁹. Należy jednak odczytywać ten przepis również przez pryzmat poczynionych wcześniej uwag dotyczących innych niż wynikające z k.p.a. rozwiązań ustaw, ustanawiających sankcje administracyjne. Dyrektywy wymiaru kar administracyjnych przewidziane w k.p.a. nie znajdują zastosowania w przypadku kar nakładanych decyzjami związanymi, czyli takimi, w stosunku do których ustawodawca nakazuje stosować pewien jednoznaczny mechanizm – sankcji pieniężnej⁵⁹⁰.

Przepisy omawianego rozdziału ustawy zawierają również dwa rozwiązania istotne dla kompetencji organu wykonawczego – przedawnienie ukarania oraz zasady udzielania ulg w zakresie kar administracyjnych. Już wstępna analiza przepisów wskazuje, iż wymienione instytucje wprost nawiązują do zasad przyjętych zarówno w przepisach Ordynacji podatkowej, jak i ustawy o finansach publicznych, zarówno w zakresie terminu przedawnienia, skutków niezapłacenia kary w terminie, jak i przesłanek przerwania biegu przedawnienia. Jest to o tyle istotne, że ustawodawca dostrzega i realizuje potrzebę ujednolicenia instytucji prawnych służących temu samemu celowi. Warto w tym miejscu nawiązać do zasad przyznawania ulg w zakresie wykonania kar administracyjnych jako podstawowego instrumentu przysługującego organowi wykonawczemu gminy. Sam zakres instrumentów przysługujących organowi administracyjnemu w art. 189k jest identyczny, jak w przywołanych aktach prawnych, gdyż uprawnia go do odroczenia terminu wykonania administracyjnej kary pieniężnej lub rozłożenie jej na raty, odroczenie terminu wykonania zaległej administracyjnej kary pieniężnej lub rozłożenie jej na raty, umorzenie administracyjnej kary pieniężnej w całości lub części, umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub części⁵⁹¹. Jednakże stosowanie ulg w zakresie administracyjnych kar

⁵⁸⁹ R. Stankiewicz, *Komentarz do art. 189d kpa*, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks Postępowania Administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 1311.

⁵⁹⁰ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 lipca 2018 r., sygn. akt VIII SA/Wa 205/18, SIP LEX nr 2531534.

⁵⁹¹ Zob.: B. Adamiak, *Komentarz do art. 189k*, [w:] B. Adamiak J. Borkowski, *Kodeks Postępowania Administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 985.

pieniężnych może być dokonywane jedynie w ramach postępowania inicjowanego na wniosek osoby zobowiązanej do poniesienia kary. Przesłanki udzielenia ulgi oparte zostały na ważnym interesie podatnika lub ważnym interesie publicznym, z uwzględnieniem konieczności rozwinięcia innych przesłanek w przypadku prowadzenia przez osobę zobowiązaną działalności gospodarczej. Również sposób związania organu jest podobny, jak w przypadku Ordynacji podatkowej czy ustawy o finansach publicznych, gdyż organ administracji działa w granicach uznania administracyjnego, dokonując oceny okoliczności towarzyszących wymiarowi sankcji i podejmując decyzję niezwiązaną.

Po raz kolejny w tym miejscu należy podkreślić prymat przepisów szczególnych w relacji do zagadnień regulowanych omawianym zakresem przepisów postępowania administracyjnego, jeśli rozwiązania te różnią się od siebie. Do sytuacji takich dochodzi w przywołanych wcześniej przepisach ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminie. Przepisy tej ustawy nazywają wprost sankcje finansowe karami pieniężnymi, jednakże w zakresie ich wymiaru nakazują stosować przepisy Ordynacji podatkowej choć w zakresie ograniczonym do Działu III tej ustawy. Regulacja ustawy o czystości i porządku w gminach zawiera szereg przepisów szczególnych, konstytuujących odpowiedzialność i postępowanie w sprawach kar pieniężnych w inny sposób niż przepisy Ordynacji podatkowej, która może być stosowana jedynie w zakresie nieuregulowanym ustawą o czystości i porządku w gminach. W odniesieniu do kar wynikających z przywołanego aktu prawnego brak jest jakichkolwiek kompetencji organu stanowiącego do ich wprowadzania czy kształtowania zasad ich wymierzania czy poboru. Poza regulacjami ustawowymi, określającymi zakres podmiotowy odpowiedzialności, delikty administracyjne oraz organy wymierzające kary pieniężne, pozostawiony niewielki zakres decyzyjny organowi wykonawczemu gminy. Ten zakres swobody dotyczy przede wszystkim wymiaru wysokości kary w granicach wymiaru ustawowego oraz zastosowania ulg w jej płatności. Co warto podkreślić, odpowiedzialność za naruszenie przepisów ustawy należy traktować jako obligatoryjną, co oznacza konieczność wszczęcia postępowania w sprawach naruszeń określonych przez ustawę. Pewna swoboda oceny subiektywnych okoliczności sprawy i w wyniku tego oparcie wysokości kary na istnieniu ustalonych przez ustawodawcę przesłanek, została ograniczona do kilku tylko deliktów, wskazanych w przepisach art. 9x ust. 1 pkt 2-4, art. 9xa pkt 2, art. 9xaa pkt 1, art. 9xb pkt 1. Kryteriami, które organ wymierzający karę musi wziąć pod uwagę, są: stopień szkodliwości czynu, zakres naruszenia oraz dotychczasowa działalność podmiotu⁵⁹².

⁵⁹² Na temat definicyjnych elementów przestępstwa i wykroczenia w deliktach administracyjnych zob.: W. Radecki, *Materialna treść czynów zabronionych pod groźbą kary pieniężnej (na przykładach z dziedziny ochrony środowiska)*, [w:] P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel (red.), *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, t. II, Warszawa 2012, s. 471.

Poza wskazanymi wyżej przypadkami organ wymierzający karę nie posiada instrumentów jej miarkowania, wymierzając ją w wysokości wynikającej z przepisów ustawy.

Aktem prawnym, który zawiera podobne jak wcześniej omawiane, szczególne regulacje dotyczące sankcji finansowych (z w zakresie tych stanowiących dochód budżetu gminy), jest ustawa o ochronie przyrody. Przepisy art. 88 i 89 ustawy wskazują przesłanki i reguły wymierzania sankcji finansowej, nazywanej w tym miejscu przez ustawodawcę administracyjną karą pieniężną. Ich podstawowym celem jest zapewnienie prowadzenia działalności człowieka w zgodzie z zasadą zrównoważonego rozwoju oraz obciążenie kosztami strat w środowisku naturalnym podmiotu, który był sprawcą tych strat⁵⁹³. Administracyjna kara pieniężna za usunięcie drzewa bez wymaganego zezwolenia nie ma charakteru odszkodowawczego. Jest to odpowiedzialność za delikt administracyjny, przy której wartość przyrodnicza usuwanego drzewa nie ma znaczenia, ponieważ jest to odpowiedzialność za działanie bez zezwolenia⁵⁹⁴. W pełni aktualne przy okazji tej części rozważań pozostają uwagi dotyczące wyłączenia przepisów kodeksu postępowania administracyjnego w zakresie, w jakim przepisy ustawy o ochronie przyrody odmiennie regulują zagadnienia wymiaru i poboru kary pieniężnej. Tak jak w poprzednio omawianej sytuacji wyłączone uprawnienia kształtowania kar przewidzianych przez przepisy ustawy o ochronie przyrody stanowią kompetencję organu wykonawczego gminy. I tak jak w poprzedniej sytuacji, organ ten jest związany dyrektywami ustawowymi co do obligatoryjności kary i jej wysokości. Wymiar kary jest obowiązkiem organu i nie podlega uznaniu administracyjnemu. Przepisy w sposób imperatywny nakazują organowi wykonawczemu gminy wymiar administracyjnej kary pieniężnej przy stwierdzeniu popełnienia deliktów administracyjnych, wymienionych w art. 88 ust. 1 ustawy: „W przypadku zaistnienia okoliczności wyczerpujących hipotezę art. 88 ust. 1 pkt 2 u.o.p., a więc usunięcia drzew bez wymaganego zezwolenia, organ ma bezwzględny obowiązek wymierzenia z tego tytułu administracyjnej kary pieniężnej. Jego zastosowanie wymaga jednak przede wszystkim uprzedniego ustalenia tego, kto i kiedy dokonał usunięcia drzew. Aby wydać decyzję merytoryczną w przedmiocie wymierzenia kary pieniężnej, konieczne jest bowiem ustalenie, po pierwsze, że miało miejsce usunięcie drzewa, a po wtóre, że istnieje podmiot, na który kara administracyjna może i powinna zostać nałożona”⁵⁹⁵. Jednocześnie przepisy te ograniczają w znaczący sposób możliwość dyskrejonalnego wymiaru kary przez organ wykonawczy gminy. Elementy

⁵⁹³ Zob.: K. Gruszecki, *Kary pieniężne za usuwanie, uszkodzenie albo niszczenie drzew lub krzewów*, Wrocław 2018, s. 18.

⁵⁹⁴ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 kwietnia 2014 r., sygn. akt II SA/Po 806/13, SIP LEX nr 1471318.

⁵⁹⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 22 lipca 2014 r., sygn. akt II SA/Op 307/14, SIP LEX nr 1498204.

związane z wysokością kary, terminem płatności i przedawnieniem prawa do wymiaru, jak i płatności kary uregulował ustawodawca, organowi wykonawczemu pozostawiając zakres związany z umorzeniem 50% wymierzonej kary osobom fizycznym, które na cele niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej usunęły lub zniszczyły drzewo lub krzew albo uszkodziły drzewo, w przypadku gdy osoby te nie są w stanie uiścić kary w pełnej wysokości bez znacznego uszczerbku utrzymania koniecznego dla siebie i rodziny, jeżeli dochód miesięczny na jednego członka gospodarstwa domowego nie przekracza 50% minimalnego wynagrodzenia za pracę w danym roku. Nie można natomiast traktować jako uprawnienia organu wykonawczego gminy możliwości odroczenia terminu zapłaty kary w okolicznościach przewidzianych w art. 88 ust. 4 ustawy. Zgodnie z tym przepisem organ wymierzający karę za zniszczenie drzewa lub krzewu odracza termin jej płatności na okres 5 lat, jeżeli stopień zniszczenia drzewa lub krzewu nie wyklucza zachowania jego żywotności. Przesłanki zastosowania tego instrumentu wymagają od organu wymierzającego karę przeprowadzenia postępowania dowodowego i to w oparciu o wiedzę specjalistyczną, by stwierdzić, czy drzewa lub krzewy mogą zachować żywotność. W przypadku gdy drzewo rokuje zachowanie żywotności, organ administracji ma obowiązek odroczenia terminu płatności kary pieniężnej na okres 5 lat. Ustalenia w tym zakresie powinny być dokonane już w postępowaniu w sprawie wymierzenia kary pieniężnej. Odroczenie terminu płatności ma bowiem miejsce w decyzji wymierzającej karę pieniężną⁵⁹⁶. Omawiana sytuacja dotyczy jedynie kary wymierzonej z tytułu zniszczenia lub krzewu, nie będzie więc miała zastosowania do kar wymierzanych za inne delikty przewidziane w art. 88 ustawy. Wydaje się jednocześnie, iż w pozostałym zakresie przedmiotowym, innym niż wskazany w przepisie art. 88 ust. 1 pkt 3, zastosowanie mieć będą przepisy kodeksu postępowania administracyjnego⁵⁹⁷. Kolejne kompetencje dotyczące wymiaru kar pieniężnych regulowanych ustawą o ochronie przyrody wynikają z art. 89 ustawy. Zgodnie z tym przepisem organ wymierzający karę może umorzyć 50% wymierzonej kary za usunięcie lub zniszczenie drzewa lub krzewu osobom fizycznym, które na cele niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej usunęły lub zniszczyły drzewo lub krzew albo uszkodziły drzewo, w przypadku gdy osoby te nie są w stanie uiścić kary w pełnej wysokości bez znacznego uszczerbku utrzymania koniecznego dla siebie i rodziny, jeżeli dochód miesięczny na jednego członka

⁵⁹⁶ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 21 października 2015 r., sygn. akt II SA/Kr 1071/15, SIP LEX nr 1939217.

⁵⁹⁷ Szeroką analizę zakresu stosowania przepisu art. 88 ust. 4 ustawy o ochronie przyrody przeprowadził K. Gruszecki, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 6 lutego 2013 r. sygn. akt II SA/Łd 919/12*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 9, s. 74. Analiza ta dotyczy jednak relacji omawianego przepisu ustawy o ochronie przyrody do przepisów ustawy o finansach publicznych, co w obecnym stanie prawnym związanym z wprowadzeniem do przepisów kodeksu postępowania administracyjnego dotyczących administracyjnych kar pieniężnych, przestaje mieć znaczenie.

gospodarstwa domowego nie przekracza 50% minimalnego wynagrodzenia za pracę w danym roku. Uwagę zwracają przesłanki użyte przez ustawodawcę, które organ wymierzający karę musi brać pod uwagę przy rozpatrywaniu wniosku osoby zobowiązanej do uiszczenia kary. Należy więc po pierwsze przyjąć, iż postępowanie w zakresie umorzenia kary jest odrębnym od postępowania zmierzającego do wymiaru kary. Po drugie treść przesłanek warunkujących zastosowanie umorzenia, a dotyczących sytuacji osobistej i majątkowej osoby zobowiązanej do poniesienia kary wydają się wykluczać wszczęcie tego postępowania z urzędu⁵⁹⁸. Należy też zwrócić uwagę na inny niż w podobnych regulacjach (np. Ordynacji podatkowej czy ustawie o finansach publicznych) warunek zastosowania instytucji umorzenia. Zasadniczymi przesłankami zastosowania ulg w świadczeniach publicznych są: ważny interes zobowiązanego lub interes publiczny przemawiające za dokonaniem umorzenia. W omawianym przepisie ustawodawca położył nacisk jedynie na sytuację materialną osoby zobowiązanej, czego nie można utożsamiać z ważnym interesem osoby zobowiązanej. Ważny interes zobowiązanego może przybierać inny wymiar niż tylko finansowy. Tymczasem ustawodawca w przepisach ustawy o ochronie przyrody uzależnił możliwość dokonania umorzenia (do wskazanej ustawowo wysokości) od przesłanek subiektywnych i obiektywnych. Subiektywną przesłanką jest sytuacja osobista osoby zobowiązanej (nie będącej przedsiębiorcą), która wobec obowiązku zapłaty kary może ulec diametralnej zmianie na niekorzyść dla osoby zobowiązanej, jak i rodziny tej osoby. Druga przesłanka dotyczy obiektywnych danych dotyczących wysokości dochodów osiąganych przez osobę zobowiązaną, które nie mogą przekroczyć wartości ustalonych statystycznie. Należy przyjąć, iż warunkiem zastosowania ulgi jest kumulatywne wystąpienie obu przesłanek. Jednocześnie konsekwencją wykorzystania uznania administracyjnego w omawianym przepisie musi być przyjęcie prawa do dokonania umorzenia kary pieniężnej, a nie obowiązku ciążącego na organie wymierzającym karę, nawet w przypadku wystąpienia przesłanek umorzeniowych.

Ostatnim instrumentem kształtowania kar pieniężnych (choć mówienie o prawie kształtowania kary jest w tym przypadku sporym nadużyciem) jest odstępnie od wymiaru kary w przypadku usunięcia drzewa lub krzewu lub ich uszkodzenia w okolicznościach uzasadnionych stanem wyższej konieczności. Odstąpienie od wymiaru kary jest obligatoryjne dla organu wymierzającego karę, jeśli wystąpi przesłanka określona w przepisie art. 89 ust. 7 ustawy. Wobec braku odpowiedniej regulacji należy przyjąć, iż okoliczności uzasadnione stanem wyższej konieczności mogą być podniesione przez osobę, która dopuściła się deliktu, jak i powinny być brane pod uwagę z urzędu przez organ właściwy do wymierzenia kar. Dowodzenie istnienia okoliczności uznanych za stan wyższej konieczności jest niezmiernie trudne i czasami wręcz komiczne wobec

⁵⁹⁸ Podobnie uważa K. Gruszecki, *Ustawa o ochronie...*, s. 451.

okoliczności powoływanych przez osoby liczące na odstąpienie od wymiaru kary: „Wiejące wiatry na Pomorzu w okresie wiosenno-letnim nie stanowią zjawisk, których nie można przewidzieć. Są bowiem zjawiskami typowymi o tej porze roku. W tym miejscu należy wskazać, że skoro o stanie wyższej konieczności można mówić w odniesieniu do czynników działających, których w normalnym stanie nie da się przewidzieć, to do tych czynników nie można zaliczyć typowych wiatrów, które miałyby oddziaływać na uschnięte drzewa”⁵⁹⁹. Z działaniem siły wyższej, a co za tym idzie, wystąpieniem stanu wyższej konieczności będziemy mieli do czynienia wówczas, gdy będzie ona spowodowana działaniem czynników obiektywnych, których w normalnym stanie nie da się przewidzieć, a wartość chronionego dobra musi być wyższa od tego, które ma ulec zniszczeniu⁶⁰⁰.

W przypadku kar pieniężnych wymierzanych na podstawie ustawy Prawo ochrony środowiska sytuacja jest podobna, jak w przypadku opłat wymierzanych na podstawie tej ustawy. Organami właściwymi w zakresie wymiaru tych opłat są inne niż gminne organy, a ustawa przewiduje jedynie wysokość udziału w wysokości tych kar, eliminując tym samym możliwość wpływania na wymiar tych kar.

Ostatnim aktem prawnym konstytuującym dochody budżetu gminy z tytułu kar pieniężnych jest ustawa o drogach publicznych. Ponieważ instytucja opłat dodatkowych za parkowanie bez uiszczenia zapłaty (art. 13f) została już omówiona, to pomimo jej charakteru sankcyjnego zostanie pominięta w tej części opracowania⁶⁰¹. Zgodnie z przepisem art. 29a i u.d.p. zarządca drogi wymierza karę pieniężną za wybudowanie zjazdu z drogi bez zezwolenia. Z treści przepisu art. 29a ust. 1 u.d.p. wynika kategoryczne zobowiązanie organu do wymiaru kary, tzn. decyzja nie zależy od uznania organu, jeżeli ustalono, że doszło do wybudowania lub przebudowania zjazdu. W takim przypadku organ jest zobligowany do nałożenia na stronę kary pieniężnej stosownie do art. 40 ust. 4 u.d.p. i odpowiedniego przepisu prawa miejscowego. W przypadku stwierdzenia takiej sytuacji organ nie może nawet badać przyczyn wybudowania lub przebudowy zjazdu bez zezwolenia zarządcy drogi, oceniać stopnia winy strony czy też miarkować wysokości wymierzonej kary. Organ może jedynie, po stwierdzeniu faktu wybudowania lub przebudowy zjazdu bez zezwolenia, wydać decyzję administracyjną wymierzającą karę w przewidzianej wysokości⁶⁰². W podobny sposób wymierzana jest kara pieniężna za zajęcie pasa drogowego bez odpowiedniego zezwolenia na podstawie art. 40 ust. 12

⁵⁹⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 stycznia 2018 r., sygn. akt II OSK 1407/17, SIP LEX nr 2446374.

⁶⁰⁰ K. Gruszecki, *Ustawa o ochronie...*, s. 615 i n.

⁶⁰¹ W tym miejscu pomijam również rozważania poświęcone grzywnom wymierzonym na podstawie danych ze stacjonarnych urządzeń rejestrujących jako niemieszczących się w kategorii sankcji administracyjnych.

⁶⁰² Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 maja 2017 r., sygn. akt VII SA/Wa 1377/16, SIP LEX nr 2358766.

ustawy. Ustawodawca nakazuje zarządcy drogi wymierzenie, w drodze decyzji administracyjnej, kary pieniężnej w wysokości 10-krotności opłaty za zajęcie pasa drogowego. Nie ma przepisu prawa, który uwalniałby od odpowiedzialności administracyjnej za zajęcie pasa drogowego lub pozwalał na miarkowanie kary z uwagi na upływ czasu między stwierdzeniem istnienia obiektu posadowionego w pasie drogowym bez zezwolenia, a datą wszczęcia postępowania w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej za zajęcie pasa drogowego bez zezwolenia zarządcy drogi. Inaczej niż w przypadku innych kar pieniężnych organ stanowiący gminy ma wpływ na wysokość tych wymierzanych na podstawie ustawy o drogach publicznych, gdyż wysokość tych kar jest pochodną wysokości opłat za zajęcie pasa drogowego, ustalanych w drodze aktu prawa miejscowego przez radę gminy, na zasadach określonych w części poświęconej opłatom. Uchwalając więc wysokość stawek opłat za zajęcie pasa drogowego, organ stanowiący gminy wpływa również na wysokość kar za zajęcie pasa drogowego bez zezwolenia.

Rozdział 9

Budżetowe ujęcie dochodów niepodatkowych

Jak wielokrotnie wskazywano, dochody niepodatkowe nie stanowią jednolitej i jednorodnej prawnie kategorii, co widać również w sposobie ich ujmowania w budżecie gminy. Sposób klasyfikowania tych wpływów, ich wielkość oraz sposób związania dysponentów tych środków świadczą o ich znaczącym zróżnicowaniu i charakterze, nie pozwalając mówić o tych dochodach jako o tworzących system prawny.

9.1. Budżetowa kwalifikacja niepodatkowych dochodów własnych o charakterze publicznym

Stanowienie i realizacja dochodów publicznych o charakterze niepodatkowym przyjmują swój wymiar również w konstrukcji wewnętrznej budżetu gminy. Na wstępie należy zwrócić uwagę na prognostyczny charakter prawny strony dochodowej budżetu. Zasada ta wynika z przepisu art. 52 u.f.p., którego zastosowanie ma miejsce zarówno do państwowych, jak i samorządowych planów finansowych. Wszystkie omawiane dochody niepodatkowe traktowane są w budżecie gminy jako planowane wpływy, mogące ulegać zmianom między innymi na skutek korzystania z organu wykonawczego gminy z instrumentów kształtowania wysokości tych dochodów. Charakter prognostyczny dochodów, w tym dochodów niepodatkowych, nie oznacza jednak traktowania ich w sposób dowolny i niezajdujący solidnych podstaw w rzeczywistych możliwościach kształtowania i realizowania dochodów przez jednostkę samorządu terytorialnego: „Zgodnie z podstawową zasadą gospodarki finansowej ujęte w budżetach jednostek samorządu terytorialnego wydatki stanowią nieprzekraczalny limit (art. 52 ust. 1 pkt 2 u.f.p.). Dyrektywalny charakter wydatków oznacza, że jednostka sektora finansów publicznych może dysponować tylko takimi środkami, jakie zostaną jej przyznane w planie finansowym i nie może dokonywać wydatków przekraczających wysokość zatwierdzoną w planie ani zaciągać przekraczających ten plan zobowiązań”⁶⁰³. Należy więc traktować planowane dochody niepodatkowe o charakterze publicznym jako

⁶⁰³ Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 2 marca 2011 r., sygn. akt 26/2011, SIP LEX nr 1725646.

wielkości prognozowane, ale w granicach możliwych do zrealizowania, co powinno być podbudowane rzetelną analizą ekonomiczną i prawną dotyczącą zarówno warunków lokalnych, zrealizowanych w poprzednich latach dochodów z tych źródeł, jak również prowadzonej przez organy gminy polityki dochodowej. Organy gminy pomimo wskazanego prognostycznego charakteru dochodów ponoszą odpowiedzialność za zaplanowanie realistycznego poziomu dochodów z poszczególnych źródeł, jak również za ich realizację. Przepisy art. 254 pkt 1 wskazują na obowiązujące w trakcie realizacji budżetu zasady (dotyczące organu wykonującego budżet), realizacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego, nakazując, by ustalenie, pobieranie i odprowadzanie dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego następowało na zasadach i w terminach wynikających z obowiązujących przepisów. Zasady realizacji tych dochodów wynikają z przepisów je regulujących, jak również z aktów o charakterze ogólnym, takich jak ustawa o finansach publicznych i o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Naruszenie zasad wynikających z przywołanego przepisu może zostać zakwalifikowane jako delikt finansowy, za popełnienie którego dochodzona jest odpowiedzialność na podstawie przepisów ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶⁰⁴. Zgodnie z przepisem art. 3 przywołanej ustawy, z zastrzeżeniem art. 16, nie stosuje się do określania, ustalania, poboru lub wpłaty należności celnych i należności z tytułu podatków i opłat, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, stanowiących dochody budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, w tym odsetek za zwłokę, a także udzielania ulg i zwolnień w zakresie tych należności. O ile nie budzi wątpliwości wyłączenie stosowania przepisów tej ustawy do wymiaru i poboru podatków, ceł oraz opłat, w zakresie których zastosowanie mają przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa, o tyle wątpliwości rodzą się przy ustalaniu zakresu stosowania ustawy do niepodatkowych dochodów. Jak wcześniej wskazywano, możliwość stosowania przepisów procedury podatkowej do niepodatkowych dochodów o charakterze publicznym, jest zagadnieniem złożonym i niejednoznacznym. Niemniej jednak za każdym razem, gdy zastosowanie przepisów procedury podatkowej będzie miało miejsce, wykluczy to możliwość stosowania przepisów ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych. Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jest nieustalenie należności [...] jednostki samorządu terytorialnego [...], albo ustalenie takiej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia. Poza tym delikt stanowi niepobranie lub niedochodzenie należności [...], jednostki samorządu terytorialnego albo pobranie lub dochodzenie tej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia. Ponadto niezgodne z przepisami jest umorzenie

⁶⁰⁴ Ustawa z dnia 17 grudnia 2003 r., t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1458.

należności [...], jednostki samorządu terytorialnego, odroczenie jej spłaty lub rozłożenie spłaty na raty albo dopuszczenie do przedawnienia tej należności. Pierwszy z deliktów dotyczący nieustalenia należności lub ustalenia jej w wysokości niższej niż należna będzie miał zastosowanie przede wszystkim do tych dochodów, które wymierzane są w drodze decyzji administracyjnej lub innym indywidualnym aktem administracyjnym⁶⁰⁵. Czyn naruszający dyscyplinę polegał więc będzie na zaniechaniu ustalenia dochodu lub też ustaleniu tego dochodu w wysokości niższej niż należna, w sytuacji gdy istniały przesłanki do tego, by taki dochód wymierzyć, a nie skorzystać z dopuszczonych prawem ulg w wymiarze tych dochodów. Co do zasady należy również przyjąć (choć jest to dyskusyjne), że nie dochodzi się odpowiedzialności opartej na tym przepisie, w stosunku do dochodów kwalifikowanych jako fakultatywne, np. opłat adiacenckich. W przeciwieństwie do poprzedniej grupy delikty związane z niepobraniami lub niedochodzeniem należności będą miały szersze zastosowanie, bowiem w ich przypadku nie ma znaczenia sposób wymiaru czy charakter (obligatoryjny czy fakultatywny) dochodu. Czynem niedozwolonym będzie więc niepobranie (bądź pobranie w niepełnej wysokości) należności wynikającej czy to z decyzji (lub innego aktu indywidualnego), czy z przepisów prawa (np. opłata za zezwolenie na sprzedaż alkoholu), pomimo istnienia tytułu prawnego do jej poboru, przy czym jednocześnie nie zachodzą przesłanki prawne do zastosowania zaniechania poboru należności. Trzecią grupą deliktów są naruszenia polegające zarówno na zaniechaniu, jak i działaniu organu w zakresie umarzenia, rozkładania na raty, odraczania spłaty i doprowadzenia do przedawnienia należności budżetowej. I tu również, jak w poprzedniej grupie, zakres przedmiotowy odpowiedzialności dotyczył będzie wszystkich dochodów publicznych. Należy jednakże zauważyć, że opisane powyżej czynności (lub ich brak) mogą mieć różne podstawy prawne, w zależności od rodzaju dochodu, o czym była mowa w części dotyczącej różnych procedur stosowanych przy wymierzaniu i realizowaniu omawianej grupy dochodów.

Omawiane środki publiczne klasyfikowane jako dochody publiczne w całości wpływają do budżetu gminy (z wyjątkiem tych, które realizowane są przez gminne formy organizacyjnoprawne), choć sposób ich realizacji jest bezpośredni albo pośredni. W pierwszym przypadku realizowane są bezpośrednio na rachunek budżetu gminnego za pośrednictwem organów gminy lub gminnych jednostek organizacyjnych, W drugim przypadku realizowane są przez inne organy, a dopiero po pobraniu przekazywane na

⁶⁰⁵ W orzeczeniu Głównej Komisji Orzekającej z dnia 12 grudnia 2011 r., BDF1/4900/72/76/11/54, SIP LEX nr 1125323, stwierdzono, że: „Z czynem polegającym na nieustaleniu należności mamy do czynienia w sytuacji, gdy dla ustalenia należnej kwoty wymagane jest podjęcie jakiejś czynności, mocą której należność zostaje ustalona, czyli obliczona i – w określonej prawem formie – zakomunikowana zobowiązanemu do jej uiszczenia”.

rachunek budżetu gminy. Jak podkreślano wielokrotnie, realne instrumenty oddziaływania na dochody budżetowe istnieją jedynie przy tych dochodach, które zakwalifikowane zostały do grupy dochodów bezpośrednich. Zasady przekazywania dochodów gminy realizowanych przez państwowe organy podatkowe zostały uregulowane między innymi w przepisach ustawy o ochronie środowiska, gdzie zobowiązano marszałka województwa i wojewódzkiego inspektora ochrony środowiska do prowadzenia wyodrębnionych rachunków bankowych w celu gromadzenia i redystrybucji wpływów z opłat stanowiących dochód budżetu gminy. Wpływy te, powiększone o przychody z oprocentowania środków na rachunkach bankowych, są przekazywane na rachunki bankowe budżetów gmin w terminie do końca następnego miesiąca po ich wpływie na wyodrębnione rachunki bankowe zarządu województwa i wojewódzkiego inspektora ochrony środowiska. W razie nieterminowego przekazania wpływów, o których mowa powyżej, są one przekazywane wraz z odsetkami za zwłokę określonymi w przepisach Ordynacji podatkowej.

Omawiana grupa dochodów podlega w pełni regulacji wynikającej z przepisu art. 235 u.f.p. i zgodnie z dyspozycją przywołanego przepisu dochody te ujmowane są w planie dochodów budżetu gminy, w szczególności nie mniejszej niż w układzie działów klasyfikacji budżetowej, ze wskazaniem źródeł ich pochodzenia. Szczegółowość ta może być większa, jeśli zostanie to uchwalone przez organ stanowiący gminy. O ile przywołana regulacja nawiązuje wprost do klasyfikacji budżetowej, to ten sam przepis dokonuje jeszcze dodatkowej klasyfikacji dochodów, dzieląc je na dochody majątkowe i bieżące. Podział ten, jak podkreśla się w literaturze przedmiotu, ma za zadanie pozwolić na wyodrębnienie tak zwanego budżetu operacyjnego i budżetu inwestycyjnego, a w konsekwencji ustalenie istnienia nadwyżki lub deficytu operacyjnego⁶⁰⁶. Ustalenie tych wartości pozwala ocenić kondycję finansową gminy przede wszystkim pod kątem oceny, czy jest w stanie z bieżących dochodów pokrywać wydatki bieżące, czy też by zrównoważyć ten budżet, musi korzystać z zewnętrznych źródeł finansowania, czy też pomniejszać majątek na pokrycie występującego deficytu (nie można oczywiście ograniczać jedynie do tej roli zastosowanej klasyfikacji dochodów, bowiem pełni ten podział doniosłą rolę między innymi, przy ustalaniu indywidualnego wskaźnika zadłużenia). Rozpatrywana grupa dochodów zaliczana będzie w większości do grupy dochodów bieżących, jednakże dochody pochodzące z opłat za przekształcenie użytkowania wieczystego zaliczane będą do grupy dochodów majątkowych.

O znaczeniu fiskalnym niepodatkowych dochodów własnych o charakterze publicznoprawnym świadczą dane statystyczne publikowane na podstawie sprawozdań

⁶⁰⁶ Zob.: M. Bogucka-Felczak, *Komentarz...*

z wykonania dochodów, przedkładanych przez gminy Ministrowi Finansów⁶⁰⁷. Z danych statystycznych wynika, że dochody niepodatkowe stanowią odpowiednio: dochody z opłaty skarbowej – 0,3%, wpływy z opłaty eksploatacyjnej – 1%, wpływy z opłaty targowej – 0,3%, pozostałe dochody niepodatkowe (nie będące dochodami z majątku) stanowiły 17,6% sumy wszystkich zrealizowanych przez gminy dochodów własnych⁶⁰⁸. Z publikowanych danych wyłania się jeszcze jeden ważny z punktu widzenia prowadzonych rozważań wniosek: organy gmin w mało znaczącym stopniu korzystają z instrumentów kształtowania wysokości tych dochodów. Ograniczając się do wspólnej kategorii dochodów, określanej w sprawozdaniu jako „pozostałe dochody” (a więc nieobejmujących dochodów podatkowych z opłaty skarbowej, opłaty targowej, opłaty eksploatacyjnej raz dochodów majątkowych), organy stanowiące gmin, obniżając stawki tych dochodów, spowodowały obniżenie wpływów z tego tytułu o kwotę ok. 10 mln 520 tys. zł (przy ogólnym planowanym dochodzie z tego tytułu na poziomie ok. 9 mld 776 mln zł). Z tytułu wprowadzenia ulg i zwolnień dochody zmniejszyły się o ok. 2 mln zł. Podobne relacje widoczne są w przypadku instrumentów przysługujących organom wykonawczym gmin. Skorzystanie z instrumentu umorzenia zaległości spowodowało obniżenie omawianej grupy dochodów o kwotę ok. 10 mln zł, zaś odroczenie na raty i odroczenie terminu płatności spowodowały obniżenie tej grupy dochodów o kwotę ok. 7,5 mln zł.

9.2. Swoboda korzystania z niepodatkowych dochodów własnych w budżecie gminy

Budżet j.s.t., tak jak i budżet państwa, co do zasady projektowany jest z uwzględnieniem zasady jedności materialnej, chyba że przepisy szczególne postanawiają inaczej. Zasada ta znajdująca swój wymiar normatywny w przepisie art. 42 ust. 2 u.f.p., zgodnie z którym środki publiczne pochodzące z poszczególnych tytułów nie mogą być przeznaczane na finansowanie imiennie wymienionych wydatków, chyba że odrębna ustawa stanowi inaczej. Innymi słowy, nie można łączyć dochodów z określonych źródeł z oznaczonymi wydatkami, przy wykorzystaniu budżetu lub poza nim. Zasada ta doznaje licznych wyjątków określonych w ustawie – bądź w sposób kazuistyczny, bądź też poprzez odwołanie się do przepisów szczególnych. Takie właśnie sytuacje szczególne występują w przypadku niektórych dochodów budżetu gminy omawianych w tym opracowaniu. Za zasadę należy przyjąć, iż dochód z tytułu dochodu publicznego trafia

⁶⁰⁷ <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzety-jednostek-samorzadu-terytorialnego/informacje-i-zestawienia> [dostęp 25.02.2019].

⁶⁰⁸ Są to dane za 2017 r., gdyż zbiorcze dane za 2018 r. jeszcze nie zostały opublikowane.

wraz z pozostałymi dochodami do budżetu i służy pokryciu wszystkich wydatków (zasada jedności materialnej)⁶⁰⁹. Brak jest (poza wyjątkami, o których poniżej) normatywnych wskazań co do sposobu postępowania z realizowanymi dochodami publicznymi, choć zdarzają się próby wiązania dochodów z określonego źródła z istotnym z punktu widzenia organu stanowiącego celem⁶¹⁰. Spośród omawianych dochodów sytuacje wyjątkowe wystąpią jedynie w przypadku dochodów z niektórych opłat publicznych. Na mocy przepisu szczególnego wskazane opłaty publiczne wykorzystane muszą być zgodnie ze wskazanym w akcie prawnym przeznaczeniem. Do wyżej wymienionej grupy zaliczyć należy opłaty za zezwolenia lub na korzystanie z zezwoleń na sprzedaż alkoholu czy też opłatę za utrzymanie czystości i porządku w gminach. W pierwszej sytuacji z przepisów ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (art. 18²) wynika obowiązek przeznaczenia wpływów z tego źródła na cele związane z gminnym programem profilaktyki przeciwalkoholowej i przeciwdziałania narkomani i nie mogą być przeznaczone na inne cele. Kategoryczne brzmienie przepisu, nie pozostawia żadnych wątpliwości co do sposobu i wysokości wykorzystania środków uzyskanych z tego źródła: „Przeznaczenie na realizację gminnego programu profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych kwoty mniejszej od dochodów uzyskanych z opłat za korzystanie z zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych [...] jest sprzeczne z postanowieniami art. 18² ustawy z 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi [...]”⁶¹¹. Ograniczenie gminy w zakresie kierunków wydatkowania tych środków musi budzić, co zrozumiałe, ich opór ze względu na ograniczanie samodzielności finansowej. Przedmiotowa regulacja stała się więc przedmiotem skargi konstytucyjnej, w której zarzucono naruszenie przez przepisy ustawy o wychowaniu w trzeźwości fundamentalnych zasad samodzielności jednostek samorządu terytorialnego gwarantowanych przez Konstytucję RP. Trybunał w swym rozstrzygnięciu nie uwzględnił argumentów strony skarżącej i nawiązał do wcześniej wyrażonego poglądu, iż samodzielności gminy nie można traktować jako pełnej autonomii. Dotyczy to także gospodarowania pozyskanymi środkami, a więc ustalania swoich wydatków. Samodzielność kształtowania wydatków przez gminę musi realizować się w granicach ustawowych, z których wynika np. bezwzględne pierwszeństwo wydatków na obowiązkowe zadania własne. Samodzielności gminy, w tym jej samodzielności finansowej nie można rozumieć w ten sposób, że oznacza ona zakaz wszelkiej ingerencji w gospodarkę

⁶⁰⁹ Zob. W. Wójtowicz, *Zasady budżetowe*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2017, s. 93

⁶¹⁰ W praktyce zdarzało się wiązanie dochodu np. z opłaty za posiadanie psów realizowanej przez sołectwa z wydatkami statutowymi tej jednostki pomocniczej, zob.: uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku z dnia 26 listopada 2015 r., sygn. akt 256/G216//P/15, Pomor.2017/1114.

⁶¹¹ Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z dnia 16 grudnia 1997 r., sygn. akt 64/97, „Finanse Komunalne” 1998, nr 3, s. 37.

finansową gminy także ze strony ustawodawcy. Uwaga ta odnosi się zarówno do jej tzw. władztwa dochodowego, jak też władztwa wydatkowego realizowanego w ramach gospodarki budżetowej na podstawie ustaw, w celu wykonywania funkcji publicznych⁶¹². Choć Trybunał nawiązał do obowiązujących w przeszłości i wykorzystywanych w późniejszych orzeczeniach zasady państwowego rodowodu samorządu terytorialnego, to nie sposób uznać argumentów przedstawicieli gmin za zasadne. Są one zasadne przynajmniej ze względu na kardynalne zasady gospodarowania środkami publicznymi, nawiązującymi do efektywnego, celowego i oszczędnego gospodarowania środkami publicznymi. Warto w tym miejscu wskazać na sposób wprowadzania i zakres zadań realizowanych w gminnym programie profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych. Program ten opracowywany corocznie przez gminną komisją przeciwdziałania problemom alkoholowym i narkomanii, a następnie uchwalany w formie uchwały organu stanowiącego gminy, zawiera zadania związane z profilaktyką uzależnień. Program ten uchwalany na dany rok ustala zadania związane z profilaktyką alkoholową i narkomanią, realizowane przez gminę bezpośrednio lub jedynie finansowane z budżetu gminy. Paradoksalnie problemem może być znalezienie i uzasadnienie tych wszystkich zadań finansowanych w ramach gminnego programu profilaktyki, finansowanych ze wskazanych wcześniej środków⁶¹³. Przy kwotach sięgających kilku czy kilkunastu milionów złotych (we Wrocławiu w 2018 r. jest to kwota 18 mln zł), przeznaczanie ich jedynie na działalność informacyjną czy szkoleniową może nie wyczerpać przeznaczonych na te cele środków, co zmusza gminy do poszukiwania innych, mniej bezpośrednio związanych z profilaktyką alkoholową zadań, np. finansowania klubów sportowych.

Drugim przykładem związania dochodu z określonego źródła z ustawowo wskazanym wydatkiem są dochody uzyskiwane z opłat za gospodarowanie nieczystościami komunalnymi. Zgodnie z przepisem art. 6r ust. 1aa u.c.p.g. środki z opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie mogą być wykorzystane na cele niezwiązane z pokrywaniem kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi. W zamian za pobraną opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi gmina zapewnia właścicielom nieruchomości pozbywanie się wszystkich rodzajów odpadów komunalnych, przy czym rozumie się przez to odbieranie odpadów z terenu nieruchomości, o których mowa w art. 6c ust. 1 i 2, przyjmowanie odpadów przez punkty selektywnego zbierania odpadów komunalnych oraz zapewnianie przyjmowania

⁶¹² Z uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 1998 r., sygn. akt K 22/98, OTK ZU z 1998 r. poz. 115.

⁶¹³ Jak wynika z publikowanych na stronie Najwyższej Izby Kontroli raportów (<https://www.nik.gov.pl/>, dostęp 18.01.2019), faktyczne wydatki na realizację zadań przewidzianych w programach profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych oraz programach przeciwdziałania narkomanii, wyniosły w skontrolowanych gminach poziom 91,5%, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,6224,vp,7978.pdf> [dostęp 20.02.2019].

tych odpadów przez gminę w inny sposób. Ustawodawca wskazuje kierunki wydatków, na które mogą być przeznaczane środki uzyskane z opłat (ust. 2), a z drugiej strony konstytuuje roszczenie właścicieli nieruchomości zobowiązanych do ponoszenia opłat wobec gminy, o realizację zadań związanych odbiorem odpadów komunalnych, co czyni omawianą opłatę klasycznym przykładem opłaty opartej na wzajemnych świadczeniach. Ważne i warte podkreślenia w tym miejscu jest to, że na radzie gminy ciążą obowiązki ustalenia zakresu tych roszczeń, bowiem kompetencją tego organu jest ustalenie zakresu zadań, ich częstotliwości czy sposobu realizacji zadań z zakresu odbioru odpadów komunalnych. Z jednej więc strony ustawodawca wskazuje, że działalność realizowana przez gminę, która finansowana jest z opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, nie jest działalnością komercyjną i nie może służyć ogólnemu polepszeniu sytuacji finansowej budżetu gminy, z drugiej strony gmina jest ograniczona w swych kompetencjach, gdyż ustalając wysokość opłat, a jednocześnie wskazując zakres świadczeń z nich finansowanych, musi precyzyjnie ustalić obie wartości: „Rada gminy podejmując uchwałę w przedmiocie stawek jest zobowiązana do dokonania rzetelnej i wnikliwej kalkulacji wysokości stawki, tak aby pobierane opłaty pokrywały rzeczywiste koszty związane z funkcjonowaniem systemu zagospodarowania odpadami na terenie gminy”⁶¹⁴. Z jednej więc strony nie można przeszacować wysokości opłat za gospodarowanie, podobnie bowiem jak w przypadku wcześniej omawianych opłat nie będzie można przeznaczyć ich na inny cel niż wynikający z ustawy (z wyjątkiem opłat za tzw. usługi dodatkowe), a z drugiej strony wskazanie zbyt kosztownych w sensie ekonomicznym świadczeń przez radę gminy doprowadzi do sytuacji uzasadnionych roszczeń właścicieli nieruchomości, przy konieczności dopłacania do istniejącego funduszu wewnątrzbudżetowego z pozostałej puli środków zgromadzonych w budżecie.

Ostatnią grupą dochodów, w których wskazano sposób ich wykorzystania, są opłaty zaliczone do szerokiej grupy opłat związanych z korzystaniem ze środowiska naturalnego. Zgodnie z art. 403 ust. 2 ustawy Prawo ochrony środowiska do zadań gmin należy szeroko rozumiana dbałość o stan środowiska naturalnego, co kazuistycznie zostało określone w przepisie art. 400a ust. 1 pkt 2, 5, 8, 9, 15, 16, 21-25, 29, 31, 32 i 38-42 ustawy Prawo ochrony środowiska. Jak wskazano w powyższym przepisie, obowiązkiem gmin jest przeznaczanie na finansowanie zadań związanych z ochroną środowiska kwoty nie mniejszej, niż uzyskana z tytułu opłat i kar za usunięcie drzew lub krzewów, jak również za składowanie i magazynowanie odpadów (dochód nie jest realizowany bezpośrednio przez gminę). Mimo innych niż w poprzedniej części rozważań sformułowań użytych przez ustawodawcę zasada związania ustawowym przeznaczeniem środków

⁶¹⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 lutego 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1363/16, SIP LEX nr 2239099.

publicznych pozostaje aktualna. Można przyjąć, iż ustawodawca nakazuje gminom w ramach ich budżetów przekazać na zadania związane z ochroną środowiska taką samą, a nie tę samą kwotę dochodów, którą uzyskały z tytułu wymienionych opłat. Uwaga ta jest o tyle istotna, że do 1 stycznia 2010 r. funkcjonowały gminne fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej (będące rodzajem funduszu celowego, choć bez wyodrębnienia organizacyjnego), które przejmowały dochody z opłat związanych, przeznaczając je na zadania związane z ochroną i rekultywacją środowiska naturalnego.

9.3. Klasyfikacja budżetowa niepodatkowych dochodów własnych w budżecie gminy

Współczesne planowanie finansowe nie może być oparte jedynie na globalnych kwotach dochodów i wydatków podmiotu publicznego, dlatego też konieczne jest dokonywanie odpowiedniej klasyfikacji budżetowej, pozwalającej grupować dochody i wydatki budżetowe według odgórnie przyjętych, a co ważniejsze jednolitych zasad, obejmujących grupy rodzajowe dochodów i wydatków budżetowych⁶¹⁵. Klasyfikowanie dochodów publicznych należy traktować jako realizację postulatu przejrzystości i jawności finansów publicznych, pozwalającą ujmować w jednolite jednostki redakcyjne, całość dochodów i wydatków publicznych⁶¹⁶. Dochody z tytułu niepodatkowych dochodów własnych o charakterze niepodatkowym nie stanowią spójnej wewnętrznie kategorii budżetowej i są ujmowane w budżecie samorządowym z wykorzystaniem podziałek klasyfikacji budżetowej, odrębnie dla poszczególnych tytułów tych dochodów⁶¹⁷. Poczynając od opłat publicznych, należy stwierdzić, iż zgodnie z przepisami rozporządzenia niektóre z nich oznaczane są indywidualnymi podziałkami klasyfikacji budżetowej na poziomie paragrafów: 037 wpływy z opłaty od posiadania psów, 038 wpływy z opłaty reklamowej, 039 wpływy z opłaty uzdrowskiej, 041 wpływy z opłaty skarbowej, 043 wpływy z opłaty targowej, 044 wpływy z opłaty miejscowej, 046 wpływy z opłaty eksploatacyjnej, 048 wpływy z opłat za zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych. Paragrafy te, jak i inne tego rodzaju wpływy z opłat, klasyfikowane są w dziale 756 zatytułowanym: dochody od osób prawnych, osób fizycznych i od innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej oraz wydatki związane z ich poborem, w rozdziale 75618: wpływy z innych opłat stanowiących dochody j.s.t. na podstawie innych ustaw.

⁶¹⁵ Zob.: E. Chojna-Duch, *Prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2017, s. 157.

⁶¹⁶ Zob.: W. Lachiewicz, *Klasyfikacja budżetowa 2016 r.*, Warszawa 2016, s. 4.

⁶¹⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, Dz. U. z 2010 r. Nr 38, poz. 207 ze zm.

Pozostałe dochody z opłat (i dopłat) ujmowane są zbiorczo w paragrafie 049 zatytułowanym: wpływy z innych lokalnych opłat pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego na podstawie odrębnych ustaw. W tym paragrafie ujmowane są między innymi wpływy pochodzące z opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, jednakże te opłaty, podobnie jak opłaty i kary związane z korzystaniem ze środowiska (rozdział 069) klasyfikowane są w Dziale 900 Gospodarka komunalna i ochrona środowiska. Różni je jednak ujęcie w rozdziałach, gdyż w pierwszym przypadku właściwy jest Rozdział o numerze 90002 Gospodarka odpadami, zaś w drugim przypadku Rozdział 90019 o nazwie Wpływy i wydatki związane z gromadzeniem środków z opłat i kar za korzystanie ze środowiska.

W grupie dochodów majątkowych należy wskazać paragraf 055 oznaczający wpływy z opłat za użytkowanie wieczyste, paragraf 047 oznaczający wpływy z opłat za trwałe zarząd, paragraf 076 oznaczający wpływy z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego przysługującego osobom fizycznym w prawo własności. Wszystkie one zaliczone są do Działu 700 Gospodarka mieszkaniowa i Rozdziału 70005 Gospodarka gruntami i nieruchomościami.

W przypadku pozostałych dochodów należy wskazać na paragraf 236 Dochody jednostek samorządu terytorialnego związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami ujęty w Dziale 700 Gospodarka mieszkaniowa i Rozdział Gospodarka gruntami i nieruchomościami, Dział 750 Administracja publiczna, Rozdział 75011 Urzędy wojewódzkie, Dział 754 Bezpieczeństwo publiczne i ochrona pożarowa, Paragraf 75411 Komendy Powiatowe Państwowej Straży Pożarnej, Dział 852 Pomoc społeczna, Rozdziały 85203 Ośrodki wsparcia i 85228 Usługi opiekuńcze i specjalistyczne usługi opiekuńcze, Dział 853 Pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej, Rozdział 85321 Zespoły do spraw orzekania o niepełnosprawności, Dział 855 Rodzina, Rozdział 85502 Świadczenia rodzinne, świadczenie z funduszu alimentacyjnego oraz składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe z ubezpieczenia społecznego. Paragraf 237 oznaczający wpływy do budżetu nadwyżki środków obrotowych samorządowego zakładu budżetowego, ujęty jest w Dziale 710 Działalność usługowa (rozdziały zależne będą od rodzaju prowadzonej działalności, np. 71035 Cmentarze). Klasyfikacja budżetowa, choć z zasady powinna zapewnić pełną przejrzystość budżetu i uzupełniać kwalifikacje ustawowe, nie spełnia swojej roli w pełnym zakresie. Kwalifikowanie niektórych źródeł dochodów w sposób indywidualny przy jednoczesnym generalizowaniu innych, w zupełnym oderwaniu od ich znaczenia fiskalnego znaczenia dla budżetu, nie służy w pełni transparentnemu ujmowaniu tych dochodów w publicznym planie finansowym.

Zakończenie

Kończąc rozważania poświęcone wybranej grupie dochodów gminy, należy sformułować kilka wniosków będących następstwem przede wszystkim przeprowadzonej analizy normatywnej. Kardynalnym wnioskiem jest brak kompleksowych rozwiązań prawnych w zakresie niepodatkowych dochodów własnych o charakterze publicznoprawnym. Tym samym należy traktować wskazany w tytule opracowania zakres przedmiotowy dochodów jako zbiór różnych rodzajów środków publicznych, które wewnętrznie powiązane są pewnymi znamionami cechami wspólnymi, lecz nie na tyle spójnymi, by mówić o tych dochodach jako normatywnej grupie, celowo utworzonej przez ustawodawcę. Traktowanie niepodatkowych dochodów własnych jako spójnej wewnętrznie grupy jest więc niezasadnione od strony normatywnej, lecz możliwe do wyodrębnienia na gruncie rozważań doktrynalnych, choć w zasadzie na podstawie budowania mieszanego katalogu: negatywnego (jako dochodów niebędących podatkami) i pozytywnego (jako charakteryzujących się cechami prawnymi tych dochodów). Grupa niepodatkowych dochodów własnych charakteryzujących się cechami publicznymi jest więc grupą wyodrębnioną w zakresie normatywnym ustawami wskazującymi te źródła jako dochody własne, w ujęciu doktrynalnym zakres tej grupy można tworzyć w oparciu o wspólne cechy prawne. Jak wielokrotnie wskazywano w treści opracowania, analizowana grupa dochodów charakteryzuje się przede wszystkim sposobem nakładania, opartym na regulacjach rangi ustawowej, jak również charakterem stosunku prawnego łączącego beneficjenta dochodu z podmiotem zobowiązanym do realizacji tego dochodu. Ostatnią cechą wspólną jest lokalność tych źródeł dochodów, gdyż wszystkie są położone na terenie beneficjenta dochodu. Jednakże na tym kończą się cechy łączące tę grupę. Zarówno instrumenty przysługujące organom gminy, procedura wykorzystywana w zakresie ich wymiaru, jak i wypełniane funkcje są zróżnicowane i mają odmienny kształt w poszczególnych tytułach dochodów niepodatkowych. Na tym gruncie można sformułować postulaty do ustawodawcy o uzupełnienie i ujednoczenie regulacji dotyczących wymiaru i poboru tych dochodów, a przede wszystkim ustalenie jednolitego zakresu pojęciowego dla omawianej grupy dochodów. Powinno się to dokonać poprzez zmianę przepisów trzech ustaw: o finansach publicznych (w samej ustawie o finansach publicznych ustawodawca raz tę grupę nazywa niepodatkowymi dochodami budżetowymi, a w innym miejscu niepodatkowymi należnościami budżetowymi), Ordynacji podatkowej i ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, polegającą na wprowadzeniu jednej i spójnej kategorii prawnej dla określenia niepodatkowych dochodów budżetów posiadających charakter publicznoprawny. Stworzenie takiej wspólnej i uniwersalnej definicji

nie dość, że przyczyniłoby się do przejrzystości rozwiązań prawnych, to jeszcze mogło posłużyć eliminacji rozbieżności interpretacyjnych, zwłaszcza w odniesieniu do problemów ze wskazaniem właściwej procedury wymiaru i poboru tych dochodów.

Pomimo braku przesłanek do twierdzenia, że omawiane dochody tworzą system prawny (co samo w sobie nie jest niczym złym przy tak zróżnicowanym katalogu dochodów) należy podkreślić występowanie cech uzasadniających tworzenie w miarę jednolitych grup dochodów, czego autor podjął się w przedmiotowym opracowaniu i co zaowocowało konstrukcją wewnętrzną pracy. Oceniając te grupy przez pryzmat systemowych rozwiązań normatywnych, można stwierdzić istnienie takich dochodów, w których ustawodawca stosuje spójne rozwiązania prawne, uzasadniające twierdzenie o ich wewnętrznej koherentności. Na gruncie normatywnym wydawać się może, że największą spójność w grupie dochodów niepodatkowych wykazują dochody z tytułu danin publicznych, co wynika przede wszystkim z regulacji ustrojowych (dotyczących nakładania i kształtowania ciężarów publicznoprawnych) i powszechnego posługiwania się normatywnym pojęciem opłaty. Jest to jednak spójność pozorna i dotycząca jedynie zagadnień ogólnych. W wydawać by się mogło spójnej grupie, jaką są opłaty publiczne, występują znaczne różnice w zakresie ich charakteru prawnego oraz rozwiązań stosowanych przez samego ustawodawcę (np. w zakresie stosowanej procedury prawnej). Wewnętrzny charakter prawny dotyczący cech prawnych czy funkcji wykazuje tak daleko posunięte partykularyzmy, że trudno nazywać tę grupę dochodów jednorodną. Przykładem biegunowo odległych cech charakteryzujących opłaty publiczne są opłaty lokalne zawierające przewagę cech podatkowych i opłaty za usługi komunalne, wykazujące cechy zbliżone do cen za usługi. Jest to więc grupa danin publicznych (jako dyskusyjne i nieprzesądzone pozostawiam zaliczanie do tej grupy opłat za usługi komunalne), które są podstawę prawną czerpią z ustawy, jednakże charakteryzują się na tyle zróżnicowanymi cechami, które powinny skutkować budowaniem rozłącznych zbiorów opłat, nie tylko ze względu na zakres przedmiotowy obciążeń, ale cechy dotyczące ich wyodrębnienia jako określonego rodzaju daniny publicznej. Tak duża rozbieżność powoduje, że rodzi się pytanie o intencje ustawodawcy, nazywającego jedną kategorią prawną różne co do istoty świadczenia pieniądze. Jedynym logicznym wyjaśnieniem tego zabiegu legislacyjnego jest przyjęcie, iż czyni to ze względu na fakultatywność opłat. Jako prawdopodobny należy przyjąć powód związany z brakiem definicji normatywnej opłaty publicznej, co pozwala nazywać tym mianem wszelkie wprowadzane przez ustawodawcę przymusowe świadczenia pieniężne. Niewykluczone więc, że ustawodawca świadomie nie uregulował definicji opłaty, choć w tekstach normatywnych powszechnie posługuje się tą nazwą. Bez względu jednak na powody takiego zaniechania należy przyznać, iż w obecnej rzeczywistości prawnej zbudowanie uniwersalnej definicji

opłaty obejmującej swym zakresem wszystkie świadczenia nazywane tak przez ustawodawcę wydaje się być niemożliwe. Wymagałoby to pogodzenia różnych i antagonistycznych względem siebie cech charakterystycznych, takich jak np. wzajemność świadczeń występująca w większości opłat i braku tej wzajemności w przypadku opłat lokalnych. Istnieje jednak realna możliwość, by ustawodawca reaktywował i wydzielił z kategorii opłat odróżniającą się od reszty opłat kategorię dopłat publicznych. Paradoksalnie stworzenie tej kategorii prawnej, posiadającej swe uzasadnienie zarówno w historii, jak i doktrynie prawa finansowego, spowodować by mogło zmniejszenie różnorodności prawnej opłat publicznych, a tym samym uczyniło tę kategorię bardziej jednorodną.

Pozostałe grupy dochodów niepodatkowych wykazują więcej cech wspólnych, co jednak nie oznacza, że ustawodawca w pełni zastosował rozwiązania prawne, upoważniające do twierdzeń o istnieniu grup jednorodnych (pomijam dochody z tytułu wpłat od jednostek organizacyjnych i udziałów w dochodach państwowych). Wynikające z podziału dokonanego w opracowaniu grupy dochodów, choć dotyczące tej samej funkcji czy zakresu przedmiotowego, bywają również zróżnicowane. Widać to w przypadku dopłat publicznych (ponieważ w opracowaniu przyjęto doktrynalną konieczność wyróżnienia ich jako odrębnej grupy danin), co do zasady pełniących funkcję rekompensującą organowi publicznemu wydatki i towarzyszące tym wydatkom, nadzwyczajne korzyści po stronie korzystającego z inwestycji. Zostały one przez samego ustawodawcę zróżnicowane na obligatoryjne i fakultatywne bez jakiegokolwiek uzasadnienia normatywnego, choć ich charakter i funkcje pozostają tożsame. Najbardziej jednorodną grupę i co do charakteru prawnego, i co do regulacji o charakterze systemowym tworzy grupa sklasyfikowana jako dochody o charakterze sankcyjnym. Ustawodawca podjął bowiem trud, choć niewyczerpującego i nie w ustawie z zakresu prawa dochodów publicznych, ujednoczenia zasad postępowania z tymi dochodami, jednocześnie formułując ich definicję normatywną. Warto postulować, by rozwiązania legislacyjne objęły swym zasięgiem całość dochodów o charakterze sankcyjnym.

Bez względu na trudności w formułowaniu definicji normatywnych niektórych danin publicznych (opłat i dopłat publicznych) warto podjąć próbę ich usytuowania w systemie prawa, jeśli nie w celu formułowania cech prawnych tych dochodów, to w zakresie wskazania właściwej, a przede wszystkim jednolitej procedury orzekania. Wydaje się, że aktualny system prawny nie jest doskonały i zawiera wiele nieścisłości dotyczących zarówno właściwości organów orzekających w zakresie procedury wymiaru tych dochodów, jak i wyboru samego jej rodzaju. Obecne rozwiązania w tym zakresie (z wyjątkami dotyczącymi wskazanymi wprost w ustawach) preferują mieszany system wykorzystywania procedury orzekania o wymiarze i poborze dochodów publicznoprawnych, oparty na procedurze administracyjnej wraz z wykorzystaniem instytucji regulowanych przez

ustawę o finansach publicznych i pomocniczym (odpowiednim) stosowaniem przepisów Ordynacji podatkowej. Stosowanie tych złożonych regulacji nie upraszcza interpretacji przepisów prawa, a konstrukcje przyjmowane przez ustawodawcę i tak wykorzystują czy nawiązują do konstrukcji wynikających z Ordynacji podatkowej. Warto więc rozważyć, czy zamiast tworzyć regulacje dublujące się z tymi wykorzystywanymi dla zobowiązań podatkowych, nie zastąpić ich, nakazując wprost stosowanie przepisów procedury podatkowej w przypadku tych danin publicznych, które nie są podatkami, a których konstrukcja i cechy prawne pozwalają na zaliczenie do grupy danin publicznych. Wydaje się być utrwalonym stanowiskiem, że pozycja prawna organów podatkowych i wyposażenie ich w szereg instrumentów prawnych lepiej przystosowały je do realizacji dochodów z tytułu danin publicznych. Skoro więc przepisy ustaw nakazały stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej (choć w różnym zakresie) do dochodów z tytułu opłat za gospodarcze korzystanie ze środowiska czy opłat lokalnych, to nic nie stoi na przeszkodzie, by stosować te przepisy w stosunku np. do opłat za zezwolenia sprzedaż alkoholu czy dopłat publicznych.

Zakreślony w tytule zakres rozważań zawęził ich prowadzenie do dochodów własnych. Normatywne ujęcie dochodów własnych ogranicza się w zasadzie do wskazania ustawowego zakresu tych dochodów, lecz w doktrynie prawa użyte przez ustawodawcę określenie „własne” staje się również synonimem instrumentów władztwa dochodowego gmin. Istnienie i ustalenie zakresu tych instrumentów były więc jednym z celów prowadzonych rozważań. Na podstawie tych badań wyraźnie zarysował się podział na dochody własne w ujęciu szerokim, a więc normatywnie zakwalifikowane do grupy dochodów własnych, oraz dochody własne w ujęciu wąskim, w którym można stwierdzić istnienie instrumentów prawnych oddziaływania na te dochody. Przyjmując jako kryterium przynależności do wybranej grupy dochodów ten drugi zakres, należy stwierdzić, iż tylko część dochodów normatywnie zwanych własnymi (choć dominująca) zawiera instrumenty prawne przysługujące organom gminy. Istnieje więc grupa dochodów, które charakteryzują się daleko sięgającymi uprawnieniami dotyczącymi kształtowania konstrukcji czy nawet funkcjonowania tych dochodów (opłaty lokalne, opłata adiacencka), co świadczy o pozostawieniu przez ustawodawcę przestrzeni decyzyjnej organom gminy. W zakresie tej grupy dochodów organ stanowiący jak i wykonawczy, mają możliwości prowadzenia samodzielnej polityki dochodowej. Instrumenty, w które wyposażono organy gminy, dotyczą zarówno konstrukcji prawnej dochodu (w opracowaniu nazwanych instrumentami materialnoprawnymi), jak i instrumentów związanych z wymiarem i poborem tych dochodów (w opracowaniu zwanych instrumentami proceduralnymi). Drugą grupą dochodów są te, wobec których organy gminy posiadają znacząco ograniczone kompetencje kształtowania ich konstrukcji i wysokości (np. opłaty za usunięcie drzew i krzewów).

Ostatnią grupę stanowią te dochody, wobec których organy gmin nie posiadają żadnych instrumentów (np. dochody z tytułu gospodarczego korzystania ze środowiska), ponieważ o ich wysokości decyduje ustawodawca, a wymiarze i poborze inne niż gminne organy administracji publicznej. Ostatnia z tych grup jest więc zaliczana do grupy dochodów własnych jedynie w szerokim ujęciu tego pojęcia.

Wykaz literatury

- Adam L., *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962.
- Adam L., Mazurkiewicz M., *Opłaty*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje budżetowe*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985.
- Adamiak B., *Komentarz do art. 189k*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks Postępowania Administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Antonów D., *Opłata skarbową w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017.
- Augustyniak M., Moll T., *Komentarz do art. 7 ustawy o samorządzie gminnym*, [w:] B. Dolnicki (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, 2016, SIP LEX.
- Banasiński C., Jaroszyński K., *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Banaszak B., *Konstytucja RP. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Barczak A., *Akty prawa miejscowego samorządu terytorialnego w prawie ochrony środowiska*, [w:] B. Dolnicki (red.), *Źródła prawa w samorządzie terytorialnym*, Warszawa 2018.
- Barczak A., Ofiarska M., *Kompetencje legislacyjne gmin związane z organizowaniem nowych systemów*, [w:] M. Górski, K. Nowacki (red.), *Zadania i obowiązki gmin w postępowaniu z odpadami komunalnymi*, Wrocław 2013.
- Bąkowski T., *Ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Komentarz*, Kraków 2004.
- Bieniek G., [w:] G. Bieniek, S. Rudnicki, *Nieruchomości. Problematyka prawna*, Warszawa 2007.
- Bień-Kacała A., *Pojęcie danin publicznych w świetle Konstytucji RP z 1997 r. Próba definicji ekstensywnej*, [w:] J. Białocerkiewicz, M. Balcerzak, A. Czeczko-Durlak (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Jasudowicza*, Toruń 2004.
- Bień-Kacała A., *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005.
- Bigo T., *Związki publicznoprawne w świetle ustawodawstwa polskiego*, Warszawa 1928.
- Błachut M., *Wybrane problemy stanowienia aktów prawa miejscowego dotyczących opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2013, nr 1.
- Bogucka-Felczak M., *Komentarz do art. 236*, [w:] H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Bogucka-Felczak M., *Konstytucyjne determinanty funkcjonowania mechanizmów korekcyjno-wyrównawczych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017.
- Bończak-Kucharczyk E., *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, Warszawa 2018.

- Borodo A., *Dochody samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne*, Toruń 1993.
- Borodo A., *Finanse publiczne*, Sopot 2000.
- Borodo A., *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa 2012.
- Borodo A., *Słownik finansów samorządowych*, Toruń 2007.
- Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Brzeziński P., *Glosa do wyroku Sądu Okręgowego w Słupsku z dnia 17 grudnia 2010 r. sygn. akt IV Ca 473/10*, „Gdańskie Studia Prawnicze. Przegląd Orzecznictwa” 2011, nr 4.
- Brzeziński T., Morawski W., *Stosowanie Ordynacji podatkowej do świadczeń publicznoprawnych uzyskiwanych przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010.
- Brzeziński B., *O zasięgu definicji zawartych w ordynacji podatkowej*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B. *Glosa do wyroku NSA z 3 września 2004 r. (sygn. akt OSK 520/04)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, nr 3, poz. 205.
- Bucholski R., *Komentarz do art. 5 ustawy o finansach publicznych*, [w:] H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, Warszawa 2014.
- Buczek P., *Budowa urzędzeń infrastruktury technicznej przez spółki prawa handlowego, a problemy przy naliczaniu opłat adiacenckich z tytułu budowy tych urzędzeń*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2010, nr 4.
- Budnik A., Czubkowska M.J., *Zaskarżanie uchwał dotyczących gospodarowania gminnym zasobem nieruchomości*, „Samorząd Terytorialny” 2010, nr 1-2.
- Bukowski Z., *Komentarz do art. 402 ustawy o ochronie środowiska*, [w:] Z. Bukowski, E. Czech, K. Korpus, B. Rakoczy, *Prawo ochrony środowiska. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Burzec M., [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- Chauvin T., Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2016.
- Chauvin T., Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2018.
- Chmielnicki P., *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 listopada 2003*, „Przegląd Legislacyjny” 2004, nr 3.
- Chochowski K., *Istota władztwa administracyjnego (imperium) jako szczególnej postaci władztwa państwowego*, [w:] J. Łukasiewicz (red.), *Władztwo administracyjne. Administracja publiczna w sferze imperium i w sferze dominium*, Rzeszów 2012.

- Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012.
- Chojna-Duch E., *Prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2017.
- Chojna-Duch E., Kornberger-Sokołowska E., *Dochody gmin z podatków i opłat*, Warszawa 1998.
- Chróścielewski W., *Imperium a gestia w działaniach administracji publicznej*, „Państwo i Prawo” 1995, nr 6.
- Ciąglewicz-Miśta A., Talik A., *Podatki i opłaty w przedmiocie nadzoru regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 6.
- Czaja-Hliniak I., *Dopłaty*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje budżetowe*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985.
- Czaja-Hliniak I., *Oplata planistyczna jako dochód własny gminy*, „Casus” 2007, nr 3.
- Czaja-Hliniak I., *Oplaty i dopłaty publiczne w Polsce międzywojennej*, Kraków 2013.
- Czaja-Hliniak I., *Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych*, Kraków 2006.
- Denek E., Sobiech J., Wolniak J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2001.
- Dębowska-Romanowska T., *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995.
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] W. Miemieć (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław 2009.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, cz. I, „Głosa” 1996, nr 11.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna*, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., Nowak T., *Komentarz do art. 84 Konstytucji RP*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Dobaczewska A., *Prawo podatkowe*, [w:] A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2018.
- Dobkowski J., *Rozłożenie na raty opłaty adiacenckiej*, „Samorząd Terytorialny” 2013, nr 9.
- Dolnicki B., *Samorząd terytorialny*, Warszawa 2012.
- Dolnicki B., *Sposoby realizacji zadań publicznych*, Warszawa 2017.
- Dowgier R., *Decyzja określająca wysokość opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi – aspekty proceduralne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 1.
- Dowgier R., Etel L., Pahl B., Popławski M., *Leksykon podatków i opłat lokalnych*, Warszawa 2010.
- Drela M., *Ustalenie opłaty adiacenckiej*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2014, nr 4.

- Drwiłło A., *Cła i należności celne*, [w:] L. Etel (red.), *System Prawa Finansowego*, t. III. *Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Drwiłło A., Gliniecka J., *Finanse gmin*, Gdańsk 1995.
- Dudar G., *Glosa do Wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 26 lutego 2014 r. sygn. akt I SA/Bk 630/13*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 5.
- Dudzik S., *Działalność gospodarcza samorządu terytorialnego*, Kraków 1998.
- Działocha K., Łukaszczuk A., *Komentarz do art. 84 Konstytucji RP*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom II, Wydawnictwo Sejmowe 2016.
- Dziamski Ł., *Aktualizacja opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego. Zagadnienia proceduralne*, Warszawa 2013.
- Dzwonkowski H., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 7, Warszawa 2018.
- Etel L., *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 czerwca 2001 r. sygn. akt SA/Bk 353/01*, „Finanse Komunalne” 2001, nr 6.
- Etel L., *Komentarz do art. 19*, [w:] L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Etel L., *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Etel L., *Renta planistyczna i opłata adiacencka jako niepodatkowe należności budżetowe*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 6.
- Etel L., *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004.
- Etel L., Dowgier R., *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013.
- Etel L., Kosikowski C., Ruśkowski E., *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006.
- Fedorowicz Z., *Finanse i kredyt w krajach kapitalistycznych*, Warszawa 1968.
- Feret E., *Formy organizacyjno-prawne finansowania samorządowych zadań publicznych*, Rzeszów 2013.
- Fill W., *Opłata jako prawnofinansowy instrument gospodarowania odpadami*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 10.
- Gajewski S., Jakubowski A., *Ustawa o opiece nad dziećmi do lat 3. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Gajl N., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980.
- Gajl N., *Systemy w prawie finansowym*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I. *Instytucje ogólne*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982.
- Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2000.
- Gawlik Z., *W sprawie przyszłości użytkowania wieczystego*, [w:] J. Gołaczyński, P. Machnikowski (red.), *Współczesne problemy prawa prywatnego. Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Edwarda Gniewka*, Warszawa 2010.

- Gawrońska K., *Kompetencje rady gminy w zakresie zmiany uchwał dotyczących opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi*, „Finanse Komunalne” 2013, nr 12.
- Gazda A., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2012 r. sygn. akt IV SA/Wr 701/11*, „Administracja” 2016, nr 3.
- Gdesz M., *Komentarz do art. 90 ustawy o gospodarce nieruchomościami*, [w:] S. Kalus (red.), *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, Warszawa 2012..
- Gliniecka J., *Opłaty publiczne w Polsce*, Bydgoszcz-Gdańsk 2007.
- Gliniecka J., *Opłaty za usługi gospodarcze jako kategoria opłat publicznych*, [w:] J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Gdańsk 2015.
- Gliniecka J., *W kwestii opłat publicznych jako elementu systemu dochodów samorządowych*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szofno-Koguc (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, Lublin 2005.
- Gliniecka J., *Zasady polskiego prawa dochodów samorządu terytorialnego*, Bydgoszcz 2001.
- Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Gdańsk 2015.
- Glumińska-Pawlic J., *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, Katowice 2003.
- Głabiński S., *Nauka skarbowości*, Warszawa-Lwów 1925.
- Gomułowicz A., [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Gorgol A., *Inkasent czy płatnik opłaty targowej?*, „Radca Prawny” 2000, nr 3.
- Gorgol A., *Kontrowersje uregulowania prawnofinansowych środków ochrony środowiska. Zagadnienia finansowe*, [w:] B. Jeżyńska, E. Kruk (red.), *Prawne instrumenty ochrony środowiska*, Lublin 2016.
- Górski M., *Nowe systemy postępowania z odpadami komunalnymi*, [w:] M. Górski, K. Nowacki (red.), *Zadania i obowiązki gmin w postępowaniu z odpadami komunalnymi*, Wrocław 2012.
- Gromski W., [w] A. Bator (red.), *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Warszawa 2016.
- Gronowski W., *Dochody i wydatki publiczne*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I. *Instytucje ogólne*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982.
- Gruszecki K., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 6 lutego 2013 r. sygn. akt II SA/Łd 919/12*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 9.
- Gruszecki K., *Kary pieniężne za usuwanie, uszkodzenie albo niszczenie drzew lub krzewów*, Wrocław 2018.

- Gruszecki K., *Prawo ochrony środowiska. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Gruszecki K., *Ustawa o ochronie przyrody. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Gruszecki K., *Zezwolenia na usunięcie drzew i krzewów*, Wrocław 2011.
- Hanusz A., Niezgoda A., Czerski P., *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2009.
- Hauser R., Skoczylas A. (red.), *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2016
- Huchla A., *Charakter prawny jednorazowej opłaty z art. 36 ust. 3 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym*, „Nowe Zeszyty Samorządowe”, 2000, nr 6, poz. 61
- Jagoda J., Łobos-Kotowska D., Stańko M., *Gospodarka mieniem komunalnym*, Warszawa 2008.
- Jamroz A. (red.), *Wstęp do nauk prawnych*, Białystok 1998
- Jaśkiewiczowa J., *Elementy podatkowe opłat publicznych w Polsce*, Toruń 1964.
- Jędrośka J., *Karne zabezpieczenie wykonania dyrektyw administracji państwowej*, [w:] T. Rab-ska, J. Łętowski (red.), *System prawa administracyjnego*, t. III, Wrocław-Warszawa-Kra-ków-Gdańsk 1978.
- Karlikowska M., *Komentarz do art. 111 ustawy o finansach publicznych*, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wro-cław 2010.
- Każmierczak P., *Na co mogą iść pieniądze za śmieci*, „Wspólnota” 2014, nr 18.
- Każmierczyk S., *Sankcja normy prawnej*, [w:] A. Bator (red.), *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Warszawa 2012.
- Kisilowska H. (red.), *Nieruchomości. Zagadnienia prawne*, Warszawa 2011.
- Konstytucja Republiki Bułgarii uchwalona przez Wielkie Zgromadzenie Bułgarii w dniu 12 lipca 1991 r.*, tłum. H. Karpińska, [w:] W. Staśkiewicz (red.), *Konstytucje państw Unii Europej-skiej*, Warszawa 2011.
- Konstytucja Grecji z dnia 9 czerwca 1975 r.*, tłum. G. i W. Uliccy, B. Zdaniuk, N. Ciesielczyk, [w:] W. Staśkiewicz (red.), *Konstytucje państw Unii Europejskiej*, Warszawa 2011.
- Konstytucja Hiszpanii*, tłum. T. Mołdawa, [w:] W. Staśkiewicz (red.), *Konstytucje państw Unii Europejskiej*, Warszawa 2011.
- Kornberger-Sokołowska E., *Decentralizacja finansów publicznych, a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001.
- Kornberger-Sokołowska E., *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012.
- Kornberger-Sokołowska E., *Komentarz do art. 5 ustawy o finansach publicznych*, [w:] M. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015.
- Kosek-Wojnar M., Surówka K., *Podstawy finansów samorządu terytorialnego*, Warszawa 2007.
- Kosikowski C., *Komentarz do ustawy o gospodarce komunalnej*, Łódź-Zielona Góra 1997.

- Kosikowski C., *Polskie prawo finansowe na tle prawa UE*, Warszawa 2008.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.
- Kosikowski C., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Kosikowski C., Matuszewski J., *Geneza i ewolucja oraz stan obecny i przewidywana przyszłość prawa finansowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *System prawa finansowego*, t. I. *Teoria i nauka prawa finansowego*, Warszawa 2010.
- Kosikowski C., Ruśkowski E., *Finanse i prawo finansowe*, t. 1, Białystok 1993.
- Kotulski M., *Samodzielność samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji finansów publicznych*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2004, nr 1.
- Kowalewska E., Barczak A., *Oplaty w zakresie gospodarowania odpadami komunalnymi*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 5.
- Kowalski M., *Niepodatkowe należności budżetowe jako danina publiczna w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] B. Brzeziński, J.P. Tarno (red.), *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, Warszawa 2011.
- Koziel M., *Reguły budżetowe ograniczające budżet i dług publiczny jednostek samorządu terytorialnego w Republice Czeskiej*, [w:] W. Miemiec (red.), *Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy*, Warszawa 2016.
- Krassowska M., Łukaszewska A., Szachułowicz J., *Gospodarka nieruchomościami. Komentarz. Komentarz do art. 86, SIP LEX*.
- Krawczyk M., *Podstawy władztwa administracyjnego*, Warszawa 2016.
- Kręcisz W., *Kary i opłaty za zajęcie pasa drogowego, na cele niezwiązane z użytkowaniem dróg w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 2.
- Król M., *Oplaty za sprzedaż alkoholi*, „Wspólnota” 2012, nr 43/44.
- Kruś M., Szewczyk M., *Plan miejscowy a decyzja o warunkach zabudowy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 2.
- Krzyżanowski A., *Nauka skarbowości*, Poznań 1923.
- Kucia-Guściora B., *Komentarz do art. 5 ustawy o finansach publicznych*, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Kurowski L. (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 1955.
- Kurowski L., Weralski M., *Prawo finansowe*, Warszawa 1970.
- Lachiewicz W., *Klasyfikacja budżetowa 2016 r.*, Warszawa 2016.
- Lange U., *Przekazywanie nieruchomości jednostkom organizacyjnym a kwestie podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 6.
- Lenio P., *Publicznoprawne źródła finansowania ochrony zdrowia*, Warszawa 2018.

- Lewkowicz P.J., *Komentarz do art. 15 ustawy o finansach publicznych*, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2014.
- Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Lipowicz I., *Europejski standard samorządu terytorialnego a ustawodawstwo polskie*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 11-12.
- Liszewski G. (red.), *Oplaty samorządowe w Polsce. Problemy praktyczne*, Białystok 2010.
- Lorek A., *Oplata adiacencka i renta planistyczna*, Wrocław 2010.
- Maciejko W., Zaborniak P., *Ustawa o drogach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, komentarz do art. 13b.
- Makowski W., *Nauka o państwie. Część pierwsza. Teoria państwa*, Warszawa 2014.
- Malinowska-Misiąg E., *Komentarz do art. 14 i 15 ustawy o finansach publicznych*, [w:] M. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych*, Warszawa 2015.
- Małecki J., *Formy prawne stosowania prawa finansowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *System prawa finansowego*, t. I. *Teoria i nauka prawa finansowego*, Warszawa 2010.
- Małysa-Sulińska K., *Wzrost wartości nieruchomości spowodowany uchwaleniem lub zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego jako przesłanka ustalenia opłaty planistycznej*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 3.
- Małysa-Sulińska K., *Zbycie nieruchomości jako przesłanka ustalenia opłaty planistycznej*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 6.
- Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016.
- Masternak-Kubiak M., *Prawo do równego traktowania*, [w:] B. Banaszek, A. Preisner (red.), *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, Warszawa 2002.
- Maziarz A., *Wybrane problemy instytucji opłaty adiacenckiej z tytułu budowy urządzeń infrastruktury technicznej w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Palestra” 2017, nr 5.
- Mazurkiewicz M., *Oplaty i kary pieniężne w systemie ochrony środowiska w Polsce*, Acta Universitatis Wratislaviensis No 932, „Prawo” 1986, t. 155.
- Miemiec W., [w:] W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec (red.), *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013.
- Miemiec W., *Finanse samorządu terytorialnego w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5.
- Miemiec W., *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005.
- Miemiec W., Miemiec M., *Podmiotowość publicznoprawna gminy*, „Samorząd Terytorialny” 1991, t. 11/12.
- Misiąg W. (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2017.

- Młynarczyk A., *Źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego – pojęcie, konstrukcje prawne, ewolucja*, Szczecin 2002.
- Modrzejewski A., *Właściciel i nieruchomości w świetle znowelizowanej ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*, „Samorząd Terytorialny” 2013, nr 1-2.
- Moll T., *Komentarz do art. 8 ustawy o samorządzie gminnym*, [w:] B. Dolnicki (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Morawski W., [w:] T. Brzezicki (red.), *Oplaty i wybrane roszczenia dotyczące nieruchomości*, Warszawa 2018.
- Niezgoda A., [w:] A. Hanusz (red.), *Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2009.
- Niezgoda A., [w:] A. Hanusz (red.), *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015.
- Niezgoda A., *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, SIP LEX.
- Niezgódka-Medek M., *Komentarz do art. 2 Ordynacji podatkowej*, [w:] S. Babiarcz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa Komentarz*, Warszawa 2017.
- Nowak M.J., *Decyzje o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu – najważniejsze zagadnienia prawne*, „Nieruchomości” 2012, nr 6.
- Nykiel W., [w:] W. Nykiel (red.), *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2015.
- Nykiel W., Mariański A., *Komentarz do art. 217 Konstytucji RP*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. II. *Komentarz art. 87-243*, Warszawa 2016.
- Odpowiedź udzielona przez M. Bochenka osobie zwracającej się z pytaniem prawnym do serwisu WoltersKluwer 13 czerwca 2016 r., SIP LEX nr QA719150.
- Ofiarska M., Ofiarski Z., *Finansowe podstawy systemu gospodarowania odpadami komunalnymi*, [w:] M. Górski, K. Nowacki (red.), *Zadania i obowiązki gmin w postępowaniu z odpadami komunalnymi*, Wrocław 2013.
- Ofiarski Z., *Komentarz do ustawy o opłacie skarbowej*, Warszawa 2009
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010.
- Ofiarski Z., *Standard z art. 9 ust. 3 EKSL jako wzorzec kontroli na przykładzie wybranych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] M. Ofiarska (red.), *EKSL a prawo samorządu terytorialnego*, Szczecin 2015.
- Ofiarski Z., *Ustawy o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009.

- Oleszko A., *Postępowanie o wpis w księdze wieczystej trwałego zarządu nieruchomością*, „Rejent” 1998, nr 11.
- Paczocha M., *Glosa do Wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 20 kwietnia 2004 r. sygn. akt SA/Rz 128/03*, „Finanse Komunalne” 2004, nr 7-8.
- Pahl B., *Granice różnicowania stawek opłaty targowej przez radę gminy*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 7-8.
- Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017.
- Palarz H., *Błędy przy ustalaniu opłat adiacenckich związanych z budową urządzeń infrastruktury technicznej*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 4.
- Popławski M., [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Popławski M., *Zasada ograniczonego władztwa jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] M. Popławski (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*, Białystok 2007.
- Pragier A., *Zarys skarbowości komunalnej*, cz. II, Warszawa 1926.
- Prądnicki K., *Przesłanki ustalenia opłaty planistycznej*, Lexis.pl, stan na dzień 31.08.2014.
- Provozničková R., *Financování měst, obcí a regionů*, Praha 2015.
- Prusaczyk A., *Komentarz do art. 145 ustawy o gospodarce nieruchomościami*, [w:] J. Jaworski, Prusaczyk A., Tułodziecki A., Wolanin M., *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Prusaczyk A., *Komentarz do art. 146 ustawy o gospodarce nieruchomościami*, [w:] J. Jaworski, Prusaczyk A., Tułodziecki A., Wolanin M., *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Przybysz P.M., *Kodeks Postępowania Administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el 2018.
- Przybysz P.M., *Postępowanie egzekucyjne w administracji*, Warszawa 2015.
- Pulka Z., *Władztwo administracyjne jako szczególna forma władzy państwowej*, [w:] H. Rot (red.), *Państwo – prawo – społeczeństwo. Zbiór studiów*, Acta Universitatis Wratislaviensis no 1313, „Prawo” 1992, t. 206.
- Radecki W., *Materialna treść czynów zabronionych pod groźbą kary pieniężnej (na przykładach z dziedziny ochrony środowiska)*, [w:] P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel (red.), *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, t. II, Warszawa 2012.
- Radecki W., *Utrzymanie czystości i porządku w gminach. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Radvan M., *Vlastní daňové příjmy obcí*, Brno 2011.
- Rakoczy B., *Usuwanie drzew i krzewów*, Warszawa 2013.
- Ruśkowski E., Salachna J.M., *Finanse lokalne po akcesji*, Warszawa 2007.

- Ruśkowski E., Salachna J.M., *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Řezníčková K., *Výlučné daňové příjmy obcí*, Olomouc 2016.
- Salachna J.M., *Granice samodzielności legislacyjnej jednostek samorządu terytorialnego. Studium prawnofinansowe na gruncie ustrojowym*, Gdańsk 2012.
- Salachna J.M., *Komentarz do art. 235*, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2010.
- Salachna J.M., *Środki publiczne, ich formy prawne oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego*, t. II. *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010.
- Samelak A., [w:] A. Samelak (red.), *Samorządowy zakład budżetowy. Funkcjonowanie i przekształcenie w spółkę prawa handlowego*, Warszawa 2012.
- Sawicka K., *Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego*, t. II, Warszawa 2010.
- Sawuła R., *Glosa do Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 marca 1998 r.*, „Samorząd Terytorialny” 1999, nr 4.
- Sierpowska I., *Pomoc społeczna. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Skrzydło-Niżnik I., Zalas G., *Ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi*, Kraków 2002.
- Sobejko W., *Charakter prawny instytucji trwałego zarządu oraz instytucji gospodarowania w ustawie o gospodarce nieruchomościami*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2000, nr 1.
- Sobieralski K., *Powierzenie spółce prawa handlowego utworzonej przez gminę orzeczniczych i egzekucyjnych kompetencji wójta w zakresie utrzymania czystości i porządku w gminach*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2012, nr 2.
- Soboń S., *Kodeks drogowy. Komentarz z orzecnictwem NSA, SN i TK*, Warszawa 2016.
- Sochacka-Krysiak H., *Finanse lokalne*, Warszawa 1994.
- Stahl M. (red.), *Prawo administracyjne, pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecnictwie*, Warszawa 2013.
- Staniszewska L., *Administracyjne kary pieniężne. Studium z zakresu prawa administracyjnego materialnego i procesowego*, Poznań 2017.
- Stankiewicz R., *Komentarz do art. 189d kpa*, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks Postępowania Administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Starościak J., *Prawne formy działania administracji*, Warszawa 1957.
- Strachowska R.A., *Ustawa o drogach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012.

- Strasburger E., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1924.
- Stupienko E., *Dochody związane z realizacją zadań zleconych jako publicznoprawne, niepodatkowe należności budżetowe*, „Finanse Komunalne” z 2018, nr 6.
- Supernat J., *Instrumenty działania administracji publicznej. Studium z nauki administracji*, Wrocław 2003.
- Szalewska M., *Oplata adiacencka z tytułu scalenia i podziału nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 9.
- Szczeńśniak P., *Oplata planistyczna*, [w:] A. Hanusz (red.) *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015.
- Szewc T., *Dostosowanie prawa polskiego do zasad EKST*, Bydgoszcz-Katowice 2006.
- Szewc T., *Oplata za zajęcie pasa drogowego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2008, nr 10.
- Szydło M., *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Świsłak A., *Opodatkowanie wydobycia surowców naturalnych w Polsce*, Warszawa 2018.
- Tegler E., Ofiarski Z., *Finanse samorządu terytorialnego*, Białystok 1992.
- Teszner K., [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Tipke K., Lang J., *Steuerrecht*, Köln 1996.
- Trykozko R., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2010.
- Turner J.M., *Michigan Property Taxation – Distinguishing between Special Assessments and Ad Valorem Tax*, „Michigan Assessor” June 2004.
- Wagner A., *Finanzwissenschaft*, Leipzig 1880.
- Wantoch-Rekowski J., *O opłacie reklamowej*, [w:] W. Miemieć (red.), *Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne. Księga jubileuszowa ku czci profesor Krystyny Sawickiej*, Wrocław 2017.
- Wantoch-Rekowski J., *Składki na ubezpieczenie społeczne i ich charakter prawny*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. XVI.
- Weinfeld I., *Daniny, Podatki, Opłaty, Cła i Akcyzy*, t. II *Skarbowości Polskiej*, Warszawa 1937.
- Weralski M., [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982.
- Weralski M., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984.
- Weralski M., *Ogólna charakterystyka dochodów budżetowych*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje budżetowe*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985.
- Węgrzyn-Skarbek M., *Organizacja pomocy społecznej w gminach*, „Administracja” 2007, nr 3.
- Wierzbowski M., Wiktorowska A., *Prawne formy działania administracji*, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 1999.

- Wilk J., *Stanowienie prawa miejscowego*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2013, nr 6.
- Wolanin M., *Komentarz do art. 107 ustawy o gospodarce nieruchomościami*, [w:] J. Jaworski, A. Prusaczyk, A. Tułodziecki, M. Wolanin, *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Wójtowicz W., [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- Wójtowicz W., *Daniny publiczne*, [w:] L. Etel (red), *System prawa finansowego*, t. III. *Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Wójtowicz W., *Zasady budżetowe*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2017.
- Wróbel A., *Komentarz do art. 189b*, [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks Postępowania Administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Zaborniak P., [w:] W. Maciejko, P. Zaborniak, *Ustawa o drogach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Zaborska S., Badurowicz K., *Oplata uzdrowiskowa jako fakultatywna danina publiczna*, [w:] A. Niezgoda, J. Barczak, P. Szczęśniak (red.), *Podatki i opłaty samorządowe*, Lublin 2016.
- Zalcewicz A., *Komentarz do art. 216 ustawy o finansach publicznych*, [w:] H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, Warszawa 2014.
- Ziemski K.M., *Charakterystyka działań publicznoprawnych jednostronnych zewnętrznych*, [w:] A. Błaś, J. Boć, M. Stahl, K.M. Ziemski (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 5. *Prawne formy działania administracji*, Warszawa 2013.
- Zięty J.J., *Aktualizacja opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste gruntu*, Warszawa 2014.
- Zimmermann J., *Aksjomaty prawa administracyjnego*, Warszawa 2013.
- Złakowski Ł., *Komentarz do art. 37*, [w:] Z. Niewiadomski (red.), *Planowanie i zagospodarowanie przestrzenne. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Zubik M. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2016, SIP LEX.
- Żmuda-Matan K., *Dochody własne powiatów i miast na prawach powiatu z tytułu realizacji zadań zleconych z zakresu gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa*, „Finanse Komunalne” 2017, nr 4.

Wykaz orzeczeń

- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 marca 1996 r., sygn. akt K 11/95, OTK ZU 1996, nr 2, poz. 9.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 1998 r., sygn. akt K 22/98, OTK ZU 1998, nr 7, poz. 115.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. akt P 6/02, SIP LEX.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lutego 2003 r., sygn. akt K 24/02, SIP LEX.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 listopada 2006 r., sygn. akt K 31/06, SIP LEX.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 marca 2010 r., sygn. akt K 24/08, SIP LEX.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 kwietnia 2012 r., sygn. akt K 12/11, OTK-A 2012, nr 4, poz. 37.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 listopada 2013 r. sygn. akt K 17/12, Dz. U. z 2013 r., poz. 1593.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15, OTK-A 2018/2
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 23 lutego 1995 r., sygn. akt III CZP 14/95, OSNC 1995, nr 6, poz. 90.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 17 lutego 1993 r., sygn. akt SA/GD 1836/92, ONSA z 1993 r. nr 3, poz. 78.
- Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 marca 1995 r., sygn. akt FPK 2/98, ONSA z 1998 r. nr 3, poz. 81.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 20 kwietnia 1999 r., sygn. akt II SA/Wr 606/98, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 stycznia 2000 r. sygn. akt II SA 2320/00, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 8 marca 2000 r., sygn. akt SA/Rz 1485/99, SIP LEX.

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 października 2001 r., sygn. akt II SA 2881/00, SIP LEX.
- Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 maja 2003 r., sygn. akt FPK 11/02, ONSA 2003, nr 3, poz. 92.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 maja 2004 r., sygn. akt GSK 95/04, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 maja 2004 r., sygn. akt GSK 93/04, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego dnia 25 listopada 2004 r., sygn. akt OSK 821/04, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 września 2005 r., sygn. akt II GSK 167/05, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 października 2005 r., sygn. akt II OSK 138/05, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 kwietnia 2006 r., sygn. akt II OSK 19/06, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 kwietnia 2008 r., sygn. akt II GSK 68/08, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 lutego 2009 r., sygn. akt II OSK 1645/08, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 marca 2009 r., sygn. akt II OSK 386/08, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 kwietnia 2010 r., sygn. akt I OSK 800/09, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 grudnia 2010 r., sygn. akt II GSK 1091/09, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego dnia 7 czerwca 2011 r., sygn. akt I OSK 1455/19, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 września 2011 r., sygn. akt II OSK 1284/10, SIP LEX.
- Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 marca 2013 r., sygn. akt I OSK 408/13, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 lipca 2013 r., sygn. akt II OSK 282/14, SIP LEX.
- Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 grudnia 2013 r., sygn. akt I OW 192/13, SIP LEX.

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 lutego 2014 r., sygn. akt I OSK 849/12, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 maja 2014 r., sygn. akt II GSK 685/13, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1568/12, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 października 2014 r., sygn. akt II OSK 952/13, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 stycznia 2015 r., sygn. akt I OSK 1279/13, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego dnia 23 stycznia 2015 r., sygn. akt I OSK 1445/13, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 marca 2015 r., I OSK 1622/13, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 384/13, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 kwietnia 2015 r., sygn. akt II OSK 2190/13, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 września 2015 r., sygn. akt II GSK 1219/14, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 2744/13, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 lutego 2016 r., sygn. akt II GSK 2588/14, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego dnia 23 marca 2016 r., sygn. akt II GSK 2374/14, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego dnia 18 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 1050/14, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 czerwca 2016 r., sygn. akt I OSK 1016/15, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1218/16, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego dnia 27 września 2016 r., sygn. akt II OSK 3161/14, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 października 2016 r., sygn. akt II OSK 119/15, SIP LEX.

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 listopada 2016 r., sygn. akt II OSK 344/15, SIP LEX.
- Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 grudnia 2016 r., sygn. akt II FPS 3/16, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 1691/15, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 3081/16, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie w dniu 14 lutego 2017 r., sygn. akt II OSK 1418/15, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 marca 2017 r. sygn. akt II GSK 2935/15, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 kwietnia 2017 r., sygn. akt I OSK 1758/15, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 maja 2017 r., sygn. akt II OSK 2321/15, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 czerwca 2017 r., sygn. akt I OSK 649/16, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 997/15, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 czerwca 2017 r., sygn. akt II FSK 1072/17, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 września 2017 r., sygn. akt I OSK 3448/15, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 2602/15, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 grudnia 2017 r., sygn. akt I OSK 516/16, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 grudnia 2017 r., sygn. akt II GSK 767/16, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 stycznia 2018 r., sygn. akt I OSK 490/16, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 stycznia 2018 r., sygn. akt II OSK 1407/17, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 lutego 2018 r., sygn. akt I OSK 1882/17, SIP LEX.

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 lutego 2018 r., sygn. akt II OSK 1469/17, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 marca 2018 r., sygn. akt I FSK 587/16, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 maja 2018 r., sygn. akt I GSK 430/18, SIP LEX.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2505/16, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 12 października 2005 r., sygn. akt I SA/Gd 2838/02, SIP LEX nr 235279.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 października 2007 r., sygn. akt IV SA/Wa 1117/06, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2008 r., sygn. akt II SA/Wr 554/07, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 października 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1024/08, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 listopada 2008 r., sygn. akt III SA/Gl 11044/08, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 17 lipca 2009 r., sygn. akt II SA/Wr 159/09, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 września 2009 r., sygn. akt IV SA/Wa/692/11, SIP LEX nr 1110762.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 27 stycznia 2010 r., sygn. akt III SA/Po 608/09, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 29 lipca 2010 r., sygn. akt II SA/Sz 12/10, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/Lu 483/10, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 10 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/Kl 628/10, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 23 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Sz 952/10, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2011 r., sygn. akt VII SA/Wa 96/11, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 5 maja 2011 r., sygn. akt III SA/Wr 110/11, SIP LEX.

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 2 czerwca 2011 r., sygn. akt II SA/Wr 108/11, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 25 sierpnia 2011 r., sygn. III SA/Po 372/11, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 28 września 2011 r., sygn. akt IV SA/Po/ 596/11, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 17 listopada 2011 r., sygn. akt III SA/Gd 404/11, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 22 lutego 2012 r., sygn. akt II SA/Go 56/12, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 4 października 2012 r. sygn. akt II SA/OI 825/12, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 17 października 2012 r., sygn. akt III SA/Kr 1323/11, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 października 2012 r., sygn. akt. I SA/Wa1405/12, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 9 listopada 2012 r., sygn. akt II SA/Po 834/12, SIP LEX nr 1241257.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 10 stycznia 2013 r., sygn. akt II SA/Łd 1050/12, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 16 stycznia 2013 r., sygn. akt II SA/Wr 673/12, SIP LEX nr 1330005.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 13 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 1335/12, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 kwietnia 2013 r., sygn. akt IV SA/Wa 2984/16, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 kwietnia 2013 r., sygn. akt II SA/Po 1073/12, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 16 maja 2013 r., sygn. akt II SA/Gl 16/13. SIP LEX.
- Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 4 lipca 2013 r., sygn. akt II SA/Po 668/13, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 5 lipca 2013 r., sygn. akt II SA/OI 421/13, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 2 października 2013 r., sygn. akt III SA/Po 425/13, SIP LEX.

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 października 2013 r., sygn. akt III SA/Po 425/12, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. akt II SA/Kr 1246/13, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 24 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Bk 524/13, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. akt III SA/Po 1676/13, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 marca 2014 r., sygn. akt III SA/Po 1263/13, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 kwietnia 2014 r., sygn. akt II SA/Po 806/13, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Bk 81/14, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 kwietnia 2014 r., sygn. akt IV SA/Wa 2762/13, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 10 kwietnia 2014 r., sygn. akt II SA/Rz 104/14, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 91/14, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 maja 2014 r., sygn. akt II SA/Go 290/14, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 1 lipca 2014 r., sygn. akt III SA/Gl 266/14, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 22 lipca 2014 r., sygn. akt II SA/Op 307/14, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 15 października 2014 r., sygn. akt II SA/Łd 640/14, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sąd Administracyjny we Wrocławiu z dnia 24 października 2014 r., sygn. akt II SA/Wr 551/13, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 14 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 661/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 19 lutego 2015 r., sygn. akt II SA/Ol 1201/14, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 3 marca 2015 r., sygn. akt III SA/Po 798/14, SIP LEX.

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 16 czerwca 2015 r., sygn. akt II SA/OI 433/15, SIP LEX.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 30 czerwca 2015 r., sygn. akt III AUa 875/14, SIP LEX.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 7 października 2015 r., sygn. akt VI ACa 1479/14, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 października 2015 r., sygn. akt II SA/Kr 1148/15, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 21 października 2015 r., sygn. akt II SA/Kr 1071/15, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 stycznia 2016 r., sygn. akt I SA/GI 588/15, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 28 kwietnia 2016 r., sygn. akt II SA/Go 234/16, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 24 maja 2016 r., sygn. akt I SA/Sz 371/16, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 25 sierpnia 2016 r., sygn. akt II SA/Sz 7/16, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 17 stycznia 2017 r., sygn. akt II SA/Bk 779/16, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 18 stycznia 2017 r., sygn. akt III SA/Lu 623/16, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 19 stycznia 2017 r., sygn. akt II SA/Go 956/16, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 20 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Op 246/16, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 24 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Bk 525/13, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 lutego 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1363/16, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 14 marca 2017 r., sygn. akt ISA/GI 1250/16, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 maja 2017 r., sygn. akt VII SA/Wa 1377/16, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 24 maja 2017 r., sygn. akt II SA/Gd 189/17, SIP LEX.

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 26 maja 2017 r., sygn. akt III SA/Lu 991/16, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 4 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 344/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 12 lipca 2017 r., sygn. akt II SA/Bd 460/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 31 sierpnia 2017 r. sygn. akt II SA/Sz 486/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 6 września 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 761/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 14 września 2017 r., sygn. akt II SA/Łd 533/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 września 2017 r., sygn. akt VIII SA/Wa 130/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 października 2017 r., sygn. akt III SA/Po 365/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 24 października 2017 r., sygn. akt III SA/Gl 825/17, SIP LEX.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 9 listopada 2017 r., sygn. akt I ACa 1367/16, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 29 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/Ol 800/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. akt II SA/Ol 917/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 14 grudnia 2017 r., sygn. akt II SA/Łd 674/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Bk 1558/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 12 stycznia 2018 r., sygn. akt II SA/Kr 1265/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 stycznia 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 397/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 23 stycznia 2018 r., sygn. akt II SA/Łd 890/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 25 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 943/17, SIP LEX.

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 30 stycznia 2018 r., sygn. akt II SA/Kr 1583/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 1 lutego 2018 r., sygn. akt II SA/Sz 1385/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 995/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 14 lutego 2018 r. I SA/Sz 1050/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 21 lutego 2018 r. sygn. akt I SA/Bk 1821/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 20 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 1299/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 marca 2018 r., sygn. akt II SA/Gd 795/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 marca 2018 r., sygn. akt II SA/Gd 844/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 28 marca 2018 r., sygn. akt II SA/Gd 11/18, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 28 marca 2018 r., sygn. akt II SA/Gd 848/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 kwietnia 2018 r., sygn. akt II SA/Gd 87/18, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 6 kwietnia 2018 r. sygn. akt II SA/Wr 99/18, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 17 kwietnia 2018 r. sygn. akt I SA/Bk 84/18, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 18 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Op 92/18, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 27 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 1322/17, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 23 maja 2018 r., sygn. akt I SA/Po 282/18, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 29 maja 2018 r., sygn. akt III SA/Kr 341/18, SIP LEX.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 lipca 2018 r., sygn. akt VIII SA/Wa 205/18, SIP LEX.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 2 sierpnia 2018 r., sygn. akt II SA/Łd 421/18, SIP LEX.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 10 sierpnia 2018 r., sygn. akt II SA/Gl 404/18, SIP LEX.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 6 września 2018 r., sygn. akt II SA/Sz 425/18, SIP LEX.

Wykaz orzeczeń organów administracji

Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z dnia 16 grudnia 1997 r., sygn. akt 64/97, „Finanse Komunalne” 1998, nr 3.

Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 30 marca 2009 r., sygn. akt BDF1/4900/15/15/09/547, SIP LEX.

Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 28 maja 2009 r., sygn. akt X/84/S2009, SIP LEX.

Rozstrzygnięcie Wojewody Lubuskiego z dnia 29 czerwca 2009 r., sygn. akt NK.I.4131.249.2011TDOM, SIP LEX.

Rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Warmińsko-Mazurskiego z dnia 1 czerwca 2010 r., sygn. akt PN.II.0911-119/10, SIP LEX.

Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 29 września 2010 r., sygn. akt 76/2010, SIP LEX.

Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z dnia 27 października 2010 r., sygn. akt 266/K/10, SIP LEX.

Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 2 marca 2011 r., sygn. akt 26/2011, SIP LEX

Rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Lubuskiego z dnia 30 maja 2011 r., sygn. akt NK.I.4131.206.2011.SDUD, SIP LEX.

Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 16 listopada 2011 r., sygn. nr 22/1870/2011, SIP LEX.

Rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Dolnośląskiego z dnia 5 grudnia 2011 r., sygn. akt NK-N.4131.958.2011.RB, Dolno.2011/254/4638.

Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 12 grudnia 2011 r., sygn. akt BDF1/4900/72/76/11/54.

Rozstrzygnięcie Nadzorcze Wojewody Dolnośląskiego z dnia 30 grudnia 2011 r., sygn. akt NK-N.4131.153.2011.GD1, SIP LEX.

- Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 12 marca 2012 r., sygn. 3988/11, SIP LEX.
- Rozstrzygnięcie Nadzorcze Wojewody Dolnośląskiego z dnia 5 czerwca 2012 r., sygn. akt NKN1.4131.578.2012.RB, SIP LEX.
- Rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Warmińsko-Mazurskiego z dnia 12 czerwca 2012 r., sygn. PN.4131.162.2012, SIP LEX.
- Rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Dolnośląskiego z dnia 24 lipca 2012 r., sygn. NK-N18.4131.230.2012.KT3, SIP LEX.
- Postanowienie Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 9 maja 2013 r. sygn. akt. 1949/13, SIP LEX.
- Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 21 maja 2013 r., sygn. 12/686/2013, SIP LEX.
- Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy z dnia 15 listopada 2013 r., sygn. akt XXVI 11/59/2013, SIP LEX.
- Rozstrzygnięcie Nadzorcze Wojewody Wielkopolskiego z dnia 29 kwietnia 2015 r., sygn. akt KN-I.4131.1.118.2015.22, SIP LEX.
- Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku z dnia 26 listopada 2015 r., sygn. akt 256/G216//P/15, SIP LEX.
- Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie z dnia 16 kwietnia 2016 r., sygn. akt IX 1875/2013, SIP LEX.
- Rozstrzygnięcie Nadzorcze Wojewody Pomorskiego z dnia 1 czerwca 2016 r. sygn. akt PN-II.4131.53.2016. KG, SIP LEX.
- Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 6 lipca 2016 r., sygn. akt 50/2016, SIP LEX.
- Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie z dnia 26 lipca 2016 r. sygn. akt XVI/2371/2016, SIP LEX.
- Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi z dnia 4 stycznia 2017 r., sygn. akt 1/2/2017, SIP LEX.
- Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z dnia 28 marca 2017 r. sygn. akt 7.51.2017, SIP LEX.

Wykaz aktów prawnych

- Konstytucja RP z dnia 17 marca 1921 r., Dz. U. z 1921 r. Nr 44, poz. 267 ze zm.
- Konstytucja RP z dnia 23 kwietnia 1935 r., t.j. Dz. U. z 1936 r. Nr 30, poz. 227.
- Umowa międzynarodowa z dnia 15 października 1985 r. Europejska Karta Samorządu Lokalnego, Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 ze zm.
- Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 sierpnia 1923 r. o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych, Dz. U. z 1923 r. Nr 94, poz. 747 ze zm.
- Ustawa z 22 maja 1957 r. o podatkach lokalnych (GVBl. 1957, S. 516).
- Ustawa o podatkach lokalnych z 17 marca 1970 r. (GVBl. I S. 225).
- Ustawa z dnia 26 października 1982 r. wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2137.
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 644 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1892 ze zm.
- Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2068.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U. z 1990 r. Nr 16, poz. 94.
- Ustawa z dnia 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, Dz. U. z 1990 r. Nr 89, poz. 518 ze zm.
- Zákon České národní rady o místních poplatcích, Zákon č. 565/1990 Sb.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 445 ze zm.
- Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1983 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.
- Ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin, t.j. Dz. U. z 1998 r. Nr 30, poz. 164 ze zm.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2170 ze zm.
- Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1454 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 827 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1990.

- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2204.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000, Dz. U. z 1998 r. Nr 150, poz. 983 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne, Dz. U. z 2017 r. poz. 2157.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1150 ze zm.
- Ustawa z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1152.
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1821 ze zm.
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1530 ze zm.
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2003 r., t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1458.
- Ustawa z 12 marca 2004 r., t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1508 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 142 ze zm.
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie finansów publicznych, t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1458.
- Ustawa z 25 kwietnia 2005 r. o lokalnym prawie podatkowym (GV. NRW. S. 488).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1044.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm.
- Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi do lat 3, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 603.
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej, t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1131 ze zm.
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. Prawo geologiczne i górnicze, Dz. U. z 2017 r. poz. 2126 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o publicznym transporcie zbiorowym, t.j. z 2017 r. poz. 2196 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów, Dz. U. z 2018 r. poz. 1716.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Dz. U. z 2010 r. Nr 38, poz. 207 ze zm.
- Rozporządzenie z dnia 3 kwietnia 2002 r. w sprawie wysokości opłaty będącej warunkiem wyrejestrowania pojazdu w przypadku udokumentowanej trwałej i zupełnej utraty pojazdu bez zmiany w zakresie prawa własności, Dz. U. z 2002 r. Nr 44, poz. 419.

- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” z dnia 20 czerwca 2002 r., t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 283 ze zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 lutego 2014 r. sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 1053 ze zm.
- Uchwała nr 102/XIII/03 Rady Gminy w Nowej Rudzie z dnia 26 listopada 2003 r., t.j. Dziennik Urzędowy Województwa Dolnośląskiego z 2018 r., poz. 4394.
- Uchwała nr XXXVI/414/10 Rady Gminy Długołęka z dnia 30 czerwca 2010 r. w sprawie ustalania szczegółowych warunków korzystania przez jednostki organizacyjne z nieruchomości przekazanych w trwałą zarząd, Dziennik Urzędowy Województwa Dolnośląskiego z 2010 r. Nr 143, poz. 2225.
- Uchwała Zgromadzenia Związku Gmin „Bychowo” z dnia 27 listopada 2015 r. w sprawie podwyższenia stawki procentowej opłaty rocznej, Dziennik Urzędowy Województwa Dolnośląskiego z 2015 r., poz. 5841.
- Uchwała Nr XLIX/498/18 Rady Miejskiej w Głogowie z dnia 24 kwietnia 2018 r., Dziennik Urzędowy Województwa Dolnośląskiego z 2018 r., poz. 2587.
- Uchwała nr LXIV/355/2018 Rady Miejskiej w Głogowie z dnia 28 marca 2018 r., Dziennik Urzędowy Województwa Dolnośląskiego z 2018 r., poz. 1944.

Pozostałe materiały i strony internetowe

- Pismo Prokuratora Generalnego RP z dnia 13 sierpnia 2013 r. skierowane do Szefa Kancelarii Sejmu, nr PG VII G 025/227/13, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/23CE2C-5CD1953277C1257BD0004B2784/%24File/1571-002.pdf> [dostęp 26.07.2018].
- Uzasadnienie do ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/B6424AF9598E217FC12574EA002C08AC/\\$file/1181.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/B6424AF9598E217FC12574EA002C08AC/$file/1181.pdf) [dostęp 9.08.2018].
- Raport Najwyższej Izby Kontroli: <https://www.nik.gov.pl/plik/id,6224,vp,7978.pdf> [dostęp 20.02.2019].
- Sprawozdania zamieszczone na stronie Ministerstwa Finansów: <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzety-jednostek-samorzadu-terytorialnego/informacje-i-zestawienia> [dostęp 18.01.2019].

Spis schematów

Schemat 1. Podział dochodów j.s.t.	46
Schemat 2. Podział dochodów j.s.t. ze względu na przynależność do grupy dochodów daninowych.....	47
Schemat 3. Podział dochodów j.s.t. ze względu na istnienie odpłatności świadczeń.....	48
Schemat 4. Dochody własne jednostek samorządu terytorialnego w ujęciu normatywnym	59
Schemat 5. Rodzaje dochodów j.s.t. ze względu na rodzaj stosunku prawnego	70
Schemat 6. Rodzaje władztwa	74
Schemat 7. Rodzaje władztwa finansowego	75
Schemat 8. Rodzaje ciężarów publicznych.....	102

[...] monografia pt. *Finansowo-prawne instrumenty kształtowania niepodatkowych dochodów własnych gmin o charakterze publicznoprawnym* poświęcona jest ważnemu zagadnieniu z zakresu prawa finansowego samorządu terytorialnego. Dotychczas problematyka prawna takich niepodatkowych dochodów własnych gmin nie została przedstawiona w sposób zwarty, kompleksowy i wyczerpujący w polskiej doktrynie prawa finansowego.

[...] koncepcję monografii oraz wybór zagadnień związanych z jej tytułowym zakresem, a także sposób ich przedstawienia można uznać za udane z uwagi na potrzeby nauki prawa finansowego samorządu terytorialnego. Autor kompleksowo i w zasadzie wyczerpująco przedstawił wszystkie istotne zagadnienia prawne dotyczące niepodatkowych dochodów własnych gmin o charakterze publicznoprawnym, w tym również możliwości ich kształtowania przez organy gminy.

Z recenzji wydawniczej prof. dr. hab. Zbigniewa Ofiarskiego

ISBN 978-83-66066-40-3 (druk)

ISBN 978-83-66066-41-0 (online)