

---

## РОЗДІЛ II. КОНСТИТУЦІЙНЕ ПРАВО; МУНІЦИПАЛЬНЕ ПРАВО

---

УДК 336.1:352 (438)

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.01.15>

### ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СИСТЕМИ ПОДАТКІВ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ В РЕСПУБЛІЦІ ПОЛЬЩА

**Бабін І.І.,**

*кандидат юридичних наук, доцент*

*доцент кафедри публічного права*

*Чернівецького національного університету імені Ю. Федьковича*

*ORCID ID: 0000-0002-6603-4380*

*e-mail: i.babin@chnu.edu.ua*

#### **Бабін І.І. Особливості правового регулювання системи податків органів місцевого самоврядування в Республіці Польща.**

Стаття присвячена аналізу особливостей правового регулювання системи податків органів місцевого самоврядування в Республіці Польща. Показано, що сучасна система місцевих податків почала формуватися в 90-х роках минулого століття, разом з відновленням інституту місцевого самоврядування. Незважаючи на конституційне закріплення права всіх органів місцевого самоврядування визначати розмір місцевих податків, звичайне законодавство наділяє податковими повноваженнями виключно найнижчу ланку в трирівневій системі – гміну. Фінансування функцій та повноважень органів місцевого самоврядування воєводств та повітів відбувається шляхом відрахувань від загальнодержавних податків та зборів. Автор акцентує увагу на існуванні в польській доктрині податкового права розмежування між термінами “місцеві податки” та “податки органів місцевого самоврядування”. Місцеві податки - це податки, які в силу закону є постійним, невизначеним і виключним джерелом доходів місцевих бюджетів. В той час як, податки органів місцевого самоврядування - платежі, щодо яких органи місцевого самоврядування володіють податковими повноваженнями. У світлі прийнятих критеріїв, наприклад податок на спадщину та дарування є місцевим податком, але не може називатись податком органів місцевого самоврядування. Кошти від цього податку повністю зараховуються до бюджету територіальної громади, але органи місцевого самоврядування не володіють податковими повноваженнями щодо нього. Перелік місцевих податків міститься в Законі “Про місцеві податки і збори”. Однак насправді цей перелік є неповним та не включає ряд місцевих

податків, які регулюються іншими законодавчими актами. Загалом, перелік місцевих податків є досить об’ємним, в якому тільки податок на нерухоме майно, податок на транспортні засоби, лісовий податок та сільськогосподарський податок належать до податків органів місцевого самоврядування. Вони відповідають формальному та матеріальному критеріям, які характеризують “власні доходи” одиниць місцевого самоврядування, тоді як інші тільки формальному.

**Ключові слова:** місцеве самоврядування, податок, доходи місцевих бюджетів, податкові повноваження, Республіка Польща.

#### **Babin I.I. Peculiarities of legal regulation of the tax system of local self-government bodies in the Republic of Poland.**

The article is devoted to the analysis of the peculiarities of the legal regulation of the tax system of local self-government bodies in the Republic of Poland.

It is shown that the modern system of local taxes began to form in the 90s of the last century, together with the restoration of the institution of local self-government. Despite the constitutional enshrinement of the right of all local self-government bodies to determine the amount of local taxes, ordinary legislation grants tax powers exclusively to the lowest link in the three-level system - the commune. Financing of the functions and powers of local self-government bodies of voivodships and poviats takes place through deductions from national taxes and fees. The author focuses on the existence of a distinction between the terms “local taxes” and “taxes of local self-government bodies” in the Polish doctrine of tax law. Local taxes are taxes that, by virtue of the law, are a permanent, indefinite and exclusive source of income for local

budgets. Meanwhile, taxes of local self-government bodies are payments in respect of which local self-government bodies have tax powers. In light of the accepted criteria, for example, inheritance and gift tax is a local tax, but cannot be called a tax of local governments. Funds from this tax are fully credited to the budget of the territorial community, but local self-government bodies do not have tax authority over it. The list of local taxes is contained in the Law "On Local Taxes and Fees". However, in reality, this list is incomplete and does not include a number of local taxes that are regulated by other legislative acts. In general, the list of local taxes is quite voluminous, in which only real estate tax, vehicle tax, forest tax and agricultural tax belong to the taxes of local self-government bodies. They meet the formal and material criteria that characterize the "own income" of local self-government units, while others only meet the formal criteria.

**Key words:** local self-government, tax, revenues of local budgets, tax powers, the Republic of Poland.

**Постановка проблеми.** Місцеве самоврядування є найбільш наближеною до населення формою публічної влади, тому забезпечення реалізації більшості конституційних прав громадян, як правило, покладається на нього. Звичайно, це вимагає відповідних коштів, а правильний та ефективний розподіл публічних фінансових ресурсів між державою та місцевим самоврядуванням є однією з основних проблем фінансового права. Європейська хартія місцевого самоврядування та Конституція України, закріплюючи принцип фінансової самостійності територіальних громад, вимагають щоб певна частина коштів, що перебувають у розпорядженні органів місцевого самоврядування надходили від місцевих податків і зборів. Враховуючи євроінтеграційні процеси та необхідність адаптації законодавства України, в тому числі податкового, до законодавства ЄС, видається актуальним та необхідним здійснити аналіз правового регулювання системи місцевих податків Республіки Польща, як країни-члена ЄС, так і найближчого на сусіда.

**Метою дослідження** є аналіз особливостей правового регулювання системи податків органів місцевого самоврядування в Республіці Польща з метою врахування позитивного досвіду при здійсненні гармонізації податкового законодавства України до вимог ЄС.

**Стан опрацювання проблематики.** Звичайно, правове регулювання податкової системи Республіки Польща не залишалось поза увагою вітчизняних науковців. Однак такі дослідження здебільшого стосувались загальнодержавних податків і, як правило, носили фрагментарний характер. Правовому регулюванню місцевих по-

датків та зборів приділено значно менше уваги. В основу даного дослідження покладено праці таких польських науковців як: Л. Етель, М. Каліновський, Е. Корнбергер-Соколовська, Ц. Косіковський, С. Офсяк, З. Оф'ярський, Б. Пахл, П. Свяневич, П. Феліс та інших.

**Виклад основного матеріалу.** Відповідно до статті 168 Конституції Республіки Польща, органи місцевого самоврядування мають право визначати розмір місцевих податків і зборів в межах, визначених законом. Хоча дане положення конституції наділяє податковими повноваженнями всі органи місцевого самоврядування, однак цей принцип не був повністю реалізований на рівні звичайного законодавства. Закон "Про місцеві податки та збори" наділяє податковими повноваженнями виключно найнижчу ланку в трирівневій системі органів місцевого самоврядування (воєводство-повіт-гміна) – гміну. Фінансування функцій та повноважень органів місцевого самоврядування воєводств та повітів відбувається шляхом відрахувань від загальнодержавних податків та зборів [1, с. 268-269].

На думку польських науковців, право органів місцевого самоврядування визначати розмір місцевих податків і зборів, визначених в законі, ще не означає автоматично можливість здійснення податкових повноважень щодо цього джерела [2, с. 40]. У такий спосіб держава, не відмовляючись від своєї влади, надає органам місцевого самоврядування певні атрибути податкової влади шляхом створення правової можливості її використання іншим суб'єктом, який є органом місцевого самоврядування [3, с. 29]. Суть цього повноваження полягає в законодавчо визначеному обсязі прав прийняття рішень щодо податків і зборів. Вони можуть стосуватися структури окремих елементів юридичної конструкції податку (наприклад, сфера застосування, податкова база, ставки, пільги та звільнення, строки та способи сплати) або формування змісту податкових зобов'язальних відносин. В останньому випадку, орган може здійснювати адміністрування податку чи збору, тобто видавати індивідуальні податкові рішення щодо сплати, відстрочення, розстрочення платежу, стягнення податкового боргу [4, с. 79-93]. Щодо такої форми податкових повноважень органів місцевого самоврядування в польській науковій літературі можемо зустріти назву "часткова влада" або "обмежена" [5, с. 22-23].

Чіткого визначення терміну "місцеві податки і збори", незважаючи на його часте використання, в польському законодавстві немає. Серед науковців найбільш поширене визначення, згідно якого "це податки, які в силу закону є постійним, невизначеним і виключним джерелом доходів місцевих бюджетів" [6, с. 20]. Таке розуміння має досить широкі суб'єктивні та об'єк-

тивні межі, тому поряд з ним можна зустріти ще один термін "податки та збори органів місцевого самоврядування". Під ними розуміються платежі, щодо яких органи місцевого самоврядування володіють податковими повноваженнями [7, с. 56]. Таким чином, всі податки та збори органів місцевого самоврядування є місцевими податками, але не всі місцеві податки та збори є податками та зборами органів місцевого самоврядування. Останні, на думку польських науковців, повинні володіти чотирма характерними рисами: 1) бути ексклюзивним джерелом доходу для бюджету територіальної громади; 2) їх оплата повинна перераховуватись безпосередньо на банківські рахунки, що ведуться для бюджетних цілей органів місцевого самоврядування; 3) органи місцевого самоврядування повинні володіти інструментами податкового органу; 4) місцеві податкові органи повинні володіти повноваженнями по боротьбі з податковими правопорушеннями [8, с. 150]. Цей різновид місцевих податків та зборів є особливим видом доходів органів місцевого самоврядування, який визначає ступінь та обсяг їх фінансової незалежності та є індикатором її рівня. У світлі прийнятих критеріїв, наприклад податок на спадщину та дарування є місцевим податком, але не може називатись податком органів місцевого самоврядування. Кошти від цього податку повністю зараховуються до бюджету територіальної громади, але органи місцевого самоврядування не володіють податковими повноваженнями щодо нього. Правове регулювання цього податку є виключно законодавчим.

Перелік місцевих податків і зборів міститься в Законі "Про місцеві податки і збори" від 12 січня 1991 року з подальшими змінами [9]. Однак насправді цей перелік є неповним та не включає ряд місцевих податків та зборів, які регулюються іншими законодавчими актами. На думку Є. Корнбергер-Соколовської, в такій ситуації слід зробити висновок, що цей Закон має бути скоріше названий "Про деякі місцеві податки та збори" [10, с. 81]. Загалом, перелік місцевих податків та зборів є досить об'ємним та включає: податок на нерухоме майно; податок на транспортні засоби; лісовий податок; сільськогосподарський податок; ринковий збір; місцевий збір; рекреаційний збір (спа-плата); плата за володіння собаками; плата за рекламу; податок на доходи фізичних осіб, сплачений за формою податкової картки (єдиний податок); податок на спадщину та дарування; податок на цивільно-правові операції; гербовий збір; комісія за продовження; збори, що стягуються відповідно до геологічного та гірничого законодавства; збори, що стягуються відповідно до Закону "Про виховання в тверезості та протидію алкоголізму" від 26 жовтня 1982 року; плата за

покращення, що стягується відповідно до Закону "Про управління нерухомістю" від 21 серпня 1997 року; плата за планування, що стягується відповідно до Закону "Про питання планування та розвиток територій" від 27 березня 2003 року; збори, що стягуються відповідно до Закону "Про дороги загального користування" від 21 березня 1985 року; плата за поводження з побутовими відходами, що стягується відповідно до Закону "Про підтримання чистоти і порядку в муніципалітетах" від 13 вересня 1996 року [11, с. 189-190]. Властивостями податків органів місцевого самоврядування володіють лише перші 4 платежі. На думку В. Міємієць, вони відповідають формальному та матеріальному критеріям, які характеризують "власні доходи" одиниць місцевого самоврядування, тоді як інші тільки формальному [12, с. 100].

Одним з основних податків органів місцевого самоврядування є податок на нерухоме майно. Його частка в системі доходів місцевих бюджетів стабільно складає 13%. По відношенню до ВВП Республіки Польща частка цього податку також майже лінійна та коливається між 1% та 1,1% [13, с. 288]. На думку польських науковців, це податок, який важко чітко класифікувати. Він має як майновий, прибутковий, так і іноді споживчий характер [14, с. 86]. Правове регулювання податку на нерухоме майно здійснюється Законом "Про місцеві податки і збори". Об'єктом оподаткування є: земля; будівлі або їх частини. У свою чергу, платниками податку, які зобов'язані його сплачувати, є: власники та користувачі нерухомого майна або його частини, що перебувають у державній або комунальній власності. Законом встановлюються база оподаткування, граничні податкові ставки, пільги, строки сплати, документи необхідні для обчислення та способи сплати податку. Податкові повноваження органів місцевого самоврядування у сфері податку на нерухоме майно складаються з: можливості встановлення ставок податку в межах, визначених законом; можливості диференціювати ставки податку для окремих об'єктів оподаткування; можливості запровадження загальних податкових пільг, додатково до передбачених Законом; можливості управління збором податку шляхом призначення колекторів та визначення винагороди за інкасо.

Більшість польських дослідників висловлює думку, що оподаткування нерухомості потребує ґрунтовної реформи. Найбільшим недоліком системи вважається, насамперед, база оподаткування. Тобто площа (у випадку землі та будівель) або вартість, прийнята для цілей податкової амортизації (стосовно будівель). Однак запровадження кадастрової системи оподаткування нерухомості в Польщі викликає значне занепокоєння власників нерухомості, які побо-

ються, що адвалорний податок збільшить податковий тягар [13, с. 290].

Другим за величиною надходження є сільськогосподарський податок. Його частка в системі податків та зборів органів місцевого самоврядування становить в середньому приблизно 7%, а в доходах бюджетів муніципалітетів 1% [13, с. 288]. Наявність окремого від податку на майно сільськогосподарського податку є рідкісною, але виправданою для Польщі ситуацією. Як зазначає Ц. Косіковський, оподаткування сільського господарства вже давно є проблемою для кожного законодавця, оскільки через специфіку доходів і витрат у ньому, складно застосувати повністю ті ж податкові механізми, що застосовуються по відношенню до інших видів діяльності. Тому при оподаткуванні сільськогосподарським податком законодавець покладається на орієнтований дохід, не намагаючись визначити дійсний, оцінюючи властивості сільськогосподарської землі іншим способом (наприклад, використовуючи так звані конвертовані гектари) [15, с. 332]. Правове регулювання сільськогосподарського податку здійснюється окремим законом [16]. Предметом оподаткування є землі сільськогосподарського призначення. Платниками є власники, постійні користувачі та орендарі земель сільськогосподарського призначення. Ставка податку встановлюється у грошовому еквіваленті вартості певної кількості центнерів жита за 1 гектар. Наприклад, у 2023 році ця ставка складала 2,5 ц. жита за 1 га сільськогосподарських угідь та 5 ц. жита за 1 га інших земель сільськогосподарського призначення. Таку методику визначення розміру сільськогосподарського податку польські науковці називають архаїчною. Оскільки вона пов'язана з використанням ринкової ціни центнера жита – злаку, який давно перестав бути найпоширенішою культурою в Польщі, тому для його використання немає логічних причин [17, с. 68]. Крім того різке коливання цін на жито на сільськогосподарських ринках суттєво впливає як на розмір бюджетних надходжень від цього податку, так і на платоспроможність платників [13, с. 288]. В якості альтернативи науковцями пропонується прив'язати ставку податку до цін на декілька основних сільськогосподарських продуктів. Наразі, органи місцевого самоврядування для запобігання різкому коливанню розміру сільськогосподарського податку можуть знижувати закупівельні ціни на жито для розрахунку розміру податку, а також визначити режим та умови звільнення платників від його сплати, шляхом запровадження загальних податкових пільг, додатково до передбачених Законом.

Оподаткування лісів у Польщі було започатковане в 40-х роках минулого століття. Перші

положення щодо оподаткування містились в правових актах, які стосувалися місцевих податків, а потім податку на землю. Комплексні рішення в сфері оподаткування лісів були запроваджені лише Законом "Про сільськогосподарський податок" від 15 листопада 1984 року. Відповідно до цього Закону, землі зайняті лісами перераховувались в гектари з використанням коефіцієнта перерахунку для ріллі VI класу з метою сплати сільськогосподарського податку. Законом "Про ліси" від 28 вересня 1991 року вперше було запроваджено окремий лісовий податок. З 1 січня 2003 року питання лісового податку регулюється спеціальним законом "Про лісовий податок" від 30 жовтня 2002 року [18]. Відповідно до його положень, об'єктом оподаткування лісовим податком є ліси, за винятком лісів, які використовуються для господарської діяльності, відмінної від лісової діяльності. Суб'єктами податку є фізичні та юридичні особи, організаційні підрозділи без статусу юридичної особи, які є власниками або користувачами лісів, що перебувають у державній чи комунальній власності. Особою, що нараховує податок є голова комуни чи мер міста. Базою для сплати є площа лісу, виражена в гектарах, за даними реєстру земель та власності. Ставка податку за 1 га становить грошовий еквівалент 0, 220 м<sup>3</sup> середньої ціни реалізації деревини, отриманої лісництвом за перші три квартали року, що передуює податковому. Цю ціну щорічно оголошує Голова Центрального статистичного управління в Офіційному журналі Республіки Польща "Monitor Polski" до 20 жовтня. Для лісів, що входять до заповідників і національних парків, ставка лісового податку зменшується вдвічі. Звільняються від оподаткування ліси з деревами віком до 40 років, а також ліси, занесені до реєстру пам'яток та екологічні території. На думку польських науковців, структурні елементи лісового податку пропонують мало можливостей для впливу місцевої влади на розвиток. Тому лісового податку немає серед важливих інструментів муніципальної фіскальної політики [19, с. 87].

Податок на транспортні засоби замінив дорожній податок, який діяв до кінця 1990 року. Нині правила оподаткування цим податком регулюються Законом "Про місцеві податки і збори". Відповідно до нього, оподаткуванню підлягають наступні транспортні засоби: вантажні автомобілі, дозволена повна маса яких перевищує 3,5 тони; вантажні та баластні сидельні тягачі, призначені для використання разом із напівприцепом або причепом із допустимою загальною масою автопоїзда від 3,5 тон; причепи та напівпричепи, дозволена загальна маса яких разом з автомобілем становить 7 тон і більше, за винятком транспортних засобів пов'язаних виключно з сільськогосподарською діяльністю,



яку здійснює платник сільськогосподарського податку; автобуси [9]. Базою оподаткування є кількість транспортних засобів, що перебувають у власності. Платниками податку є фізичні та юридичні особи, організаційні одиниці без права юридичної особи за якими зареєстровано транспортний засіб, а також власники зареєстрованих транспортних засобів у Польщі, довірені польській юридичній особі фізичною або юридичною особою з-за кордону. Податкове зобов'язання виникає з першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому придбано транспортний засіб. Платники зобов'язані до 15 лютого подавати декларацію до податкового органу.

Законодавчо передбачено ряд пільг, зокрема, не оподатковуються: транспортні засоби дипломатичних, консульських та іноземних представництв; транспортні засоби, що входять до мобілізаційних резервів; спеціальні транспортні засоби, а також транспортні засоби, що використовуються для спеціальних цілей (наприклад, екстреними, військовими, прикордонними службами, поліцією); старовинні автомобілі. Не є платниками транспортного податку також власники легкових автомобілів. Однак, як зазначає С. Овсяк, із зазначених осіб цей податок стягується шляхом його включення до ціни пального [20, с. 738].

Ставки податку на транспортні засоби мають специфічний характер. На їх розмір впливає багато факторів, зокрема, тип транспортного засобу, кількість його осей або допустима повна маса. Крім того, ці ставки повинні відповідати положенням законодавства ЄС. Тому передбачені мінімальні і максимальні розміри ставок. Ці розміри на наступний рік оголошуються Міністром фінансів не пізніше 31 жовтня поточного року. У свою чергу, розмір ставок податку на транспортні засоби, що застосовуються в даній гміні, визначає рада гміни. Однак, вони повинні знаходитись в межах мінімальних і максимальних ставок. Рада гміни може їх диференціювати, за винятком тих ставок, для яких передбачено мінімальний розмір.

Підсумовуючи вище викладене, можна зазначити, що правове регулювання системи місцевих податків у Республіці Польща має багато спільних рис з правовим регулюванням цього фінансово-правового інституту в Україні. Це і конституційне закріплення принципу фінансової самостійності місцевого самоврядування, права введення органами місцевого самоврядування місцевих податків і визначення меж цих повноважень конституційним принципом законодавчої форми встановлення податків. Як і в Україні, в Польщі становлення системи місцевих податків розпочалось в 90-х роках минулого століття разом з відновленням інституту

місцевого самоврядування, в той же час, місцеві податки продовжують залишатись не тільки не єдиним, але і не головним джерелом наповнення місцевих бюджетів. Разом з цим, існують і суттєві відмінності, пов'язані із національними особливостями правового регулювання окремих елементів цієї системи, наприклад, масштабу податку в транспортному та сільськогосподарських податках.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Ofiarski Z. System (zbiór) podatków samorządowych – wstępne propozycje uporządkowania. Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Vol. L, Sectio H. Lublin-Polonia. 2016.
2. Etel L. Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Temida 2, Białystok 2004.
3. Dębowska-Romanowska T., Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną, C.H. Beck, Warszawa 2010.
4. Kalinowski M., Lokalne władztwo podatkowe a unijne zasady udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, № 1.
5. Kornberger-Sokołowska E., Zdanukiewicz J., Cieślak R., Jednostki samorządu terytorialnego jako beneficjenci środków europejskich, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
6. Pahl B. Podatki i opłaty lokalne: Teoria i praktyka. Warszawa. Wolters Kluwer Polska. 2017.
7. Śmiechowicz J. Wydajność fiskalna podatków lokalnych, jej uwarunkowania i przestrzenne zróżnicowanie w Polsce. Studiabas.sejm.gov.pl 1(65) 2021.
8. Kotlińska J. Dochody własne jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny rok LXXI. Zeszyt 3. 2009.
9. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. 1991 nr. 9, poz. 31 z późn. zm., art. 8.
10. Kornberger-Sokołowska E. Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2002.
11. Kornberger-Sokołowska E. Rola jednostek samorządu terytorialnego w kształtowaniu i poborze podatków stanowiących ich dochody. w: Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce. Redakcja naukowa Henryk Dzwonkowski, Jacek Kulicki. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe. 2016.
12. Miemieć W. Dochody jednostek samorządu terytorialnego, [w:] W. Miemieć, K. Sawicka, M. Miemieć, Prawo finansów publicznych sektora samorządowego, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.

13. Felis P. O nowy ład podatków lokalnych w Polsce. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Vol. L, Sectio H. Lublin-Polonia.* 2016.
14. Kołczkowski B., Ratajczak M. *Gospodarka finansowa samorządu terytorialnego w Polsce.* Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa. 2010.
15. Kosikowski Cezary. *Naprawa finansów publicznych w Polsce (przyczyny, metodologia, kierunki i propozycje).* Białystok. 2011.
16. Ustawa "O podatku rolnym" od 15 listopada 1984r. *Dziennik Ustaw.* 2020 R. poz. 333.
17. Swianiewicz Paweł. *Finanse samorządowe koncepcje, realizacja, polityki lokalne.* Warszawa. 2011.
18. Ustawa z dnia 30 października 2002 r. O podatku leśnym. *Dz.U. z 2017 r., poz. 1821.*
19. Podstawka Marian, Rudowicz Emil. *Wykorzystanie wybranych podatków lokalnych w kreowaniu polityki fiskalnej gmin.* *Zeszyty Naukowe SGGW, Polityki Europejskie, Finanse i Marketing, 2010, т., № 4(53).*
20. Owsiak S. *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie,* PWN, Warszawa 2017.