

Zbigniew OFIARSKI  
Uniwersytet Szczeciński

## **Władztwo daninowe oraz administrowanie podatkowymi źródłami dochodów własnych gmin – czy podział kompetencji jest jeszcze potrzebny?**

### **1. Uwagi wprowadzające**

Stan obowiązującego ustawodawstwa podatkowego w zakresie źródeł dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego (j.s.t.), zarówno w zakresie katalogu tych źródeł, ich repartycji pomiędzy poszczególne stopnie samorządu terytorialnego w Polsce, jak i możliwości wykonywania władztwa podatkowego oraz administrowania takimi źródłami trudno uznać za właściwy z perspektywy ostatnich 10 lat. W 1999 r. rozpoczęto proces wdrażania II etapu reformy samorządu terytorialnego, którego najbardziej charakterystycznym elementem składowym jest prawna instytucja samorządu terytorialnego na stopniu powiatowym oraz województwa.

Normatywne granice wprowadzania II etapu reformy samorządu terytorialnego w Polsce – w aspekcie ustrojowym – zostały wyznaczone przepisami: Konstytucji RP<sup>1</sup>, Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego<sup>2</sup>, ustawy z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa<sup>3</sup>, ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym<sup>4</sup>,

---

<sup>1</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. 1997, nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

<sup>2</sup> Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. 1994, nr 124, poz. 607), dalej EKSL.

<sup>3</sup> Dz. U. 1997, nr 96, poz. 603 z późn. zm.

<sup>4</sup> Dz. U. 2001, nr 142, poz. 1592 z późn. zm.

ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa<sup>5</sup>, istotnie znowelizowanej ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym<sup>6</sup>. Zagadnienia finansowoprawne zostały natomiast rozstrzygnięte w tym okresie przepisami ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych<sup>7</sup> oraz ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003<sup>8</sup>.

Największa dynamika normatywnych zmian w funkcjonowaniu samorządu terytorialnego dotyczyła jego gospodarki finansowej, bowiem głosząc hasła radykalnej reformy, zarówno podsektora samorządowego finansów publicznych, jak i całego sektora finansów publicznych, po kilku latach od wprowadzenia samorządu terytorialnego na stopniu powiatowym i województwa uchwalono nowe ustawy: o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>9</sup> oraz o finansach publicznych<sup>10</sup>.

Dokonując okresowych podsumowań efektów reform samorządu terytorialnego w Polsce, najczęściej analizuje się: zakres decentralizacji w wykonywaniu różnych zadań publicznych, rozwiązania ustrojowe stosowane w samorządzie terytorialnym, kategorie i liczbę funkcjonujących j.s.t., formy współdziałania między j.s.t. oraz między takimi jednostkami a organami administracji rządowej, strukturę źródeł dochodów j.s.t. i zachodzące relacje między dochodami własnymi a dochodami zasilającymi (zewnętrznymi). Na tym tle formułowane są oceny odnoszące się do zakresu samodzielności prawnej i finansowej samorządu terytorialnego.

Szczególnie istotny jest aspekt finansowy w ocenie samodzielności j.s.t. Z jednakową uwagą należy traktować zarówno problem samodzielności w zakresie gromadzenia dochodów, jak i dokonywania wydatków. Jednak formy, sposoby i przede wszystkim rozmiary wydatków uzależnione są od poziomu, struktury oraz sposobu pozyskiwania dochodów przez poszczególne j.s.t. Często formułowane w tym zakresie oceny mają charakter globalny, tj. odnoszący się do samorządu terytorialnego w ogólności lub co najwyżej do zbiorczych kategorii j.s.t., np. do wszystkich gmin albo do wszystkich powiatów.

Występują natomiast istotne różnice pomiędzy j.s.t. wynikające np. z wielkości zajmowanego obszaru, liczby ludności, wyposażenia w infrastrukturę, dostępu do źródeł surowców, itp. Nie bez przyczyny wyodrębniono podtypy j.s.t.,

<sup>5</sup> Ibidem, poz. 1590 z późn. zm.

<sup>6</sup> Ibidem, poz. 1591 z późn. zm.

<sup>7</sup> Tekst jedn.: Dz. U. 2003, nr 15, poz. 148 z późn. zm.

<sup>8</sup> Dz. U. 2005, nr 150, poz. 983 z późn. zm. Niniejsza ustawa miała obowiązywać tylko w krótkim okresie przejściowym, tzn. w latach 1999–2000, ale trzykrotnie przedłużano jej okres obowiązywania – aż do dnia 31 grudnia 2003 r.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn.: Dz. U. 2008, nr 88, poz. 539 z późn. zm.).

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. 2005, nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

np. gminy wiejskie, gminy miejskie, gminy miejsko-wiejskie, powiaty ziemskie, miasta na prawach powiatu. W zasadzie tylko sporadycznie prawodawca dostrzegając obiektywne zróżnicowanie w potencjale dochodowym takich podtypów j.s.t. i wprowadzał wobec nich szczególne rozwiązania finansowoprawne dotyczące źródeł dochodów własnych<sup>11</sup>. Częściej są stosowane szczególne rozwiązania w pozostałych obszarach gospodarki finansowej j.s.t., np. dotyczące naliczania i przekazywania poszczególnych części lub kwot w ramach danej części subwencji ogólnej, nakładające obowiązkowe obciążenia na j.s.t. o większym od przeciętnego potencjale dochodowym. Nie sprzyja to jednak poszarzaniu granic samodzielności finansowej j.s.t.

## **2. Władztwo daninowe jako atrybut samodzielności finansowej j.s.t.**

Zakres samodzielności finansowej j.s.t. może być analizowany w różnych płaszczyznach, w tym m.in. poprzez wyposażenie tych jednostek w źródła dochodów własnych, wykonywanie wobec nich elementów władztwa i związanego z nim administrowania źródłami. Wśród źródeł dochodów własnych j.s.t. powinny znajdować się również podatki i opłaty lokalne. Wniosek taki wynika z sumarycznej analizy art. 167 i art. 168 Konstytucji RP oraz art. 9 pkt 1 i 3 EKSL. Są to szczególnego rodzaju standardy wyznaczające istotę oraz granice samodzielności finansowej j.s.t., których uszczegółowienie następuje w ustawodawstwie zwykłym.

W świetle postanowień art. 167 Konstytucji RP oddane do dyspozycji j.s.t. dochody publiczne powinny być odpowiednie (adekwatne) do przypadających im zadań, a wszelkie zmiany w zakresie zadań oraz kompetencji j.s.t. powinny następować wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych. Zasada odpowiedniości została zatem sformułowana w cytowanym przepisie konstytucyjnym w sposób zarówno statyczny, jak i dynamiczny. Odpowiedni udział j.s.t. w dochodach publicznych powinien zapewniać nie tylko właściwą wydajność finansową danego źródła, z którego dochody publiczne wpływają, ale także stosowność formy prawnej, jaką te dochody przybierają w nawiązaniu do charakteru zadań powierzonych samorządowi terytorialnemu. Zadania własne powinny być finansowane samodzielnie i kreatywnie, tzn. organy j.s.t. muszą mieć zagwarantowane prawo decydowania w jakiejś mierze o zakresie i sposo-

---

<sup>11</sup> Np. do 31 grudnia 2002 r. udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych gmin górniczych wynosił 32,6%, podczas gdy dla wszystkich pozostałych gmin był ustalony na poziomie 27%.

bie realizacji zadania ustawowo zdefiniowanego lub co najmniej o sposobie jego realizacji i finansowaniu<sup>12</sup>.

Odpowiedni (proporcjonalny) podział środków publicznych oraz zadań wymaga dokładnej analizy przepisów prawa rozdzielających między samorząd terytorialny i administrację rządową zadania publiczne i związanych z nimi kompetencji, tak aby prawidłowo odczytać zamiar ustawodawcy przekazania realizacji danego zadania do kompetencji administracji rządowej bądź samorządowej. Z zasady tej wynika także konieczność uwzględniania ustrojowego i – przede wszystkim – finansowego kontekstu podziału odpowiedzialności za wykonywanie określonych zadań między organy administracji rządowej a j.s.t.<sup>13</sup>

W art. 167 Konstytucji RP wymieniono kilka źródeł dochodów j.s.t. zróżnicowanych pod względem formy prawnej (dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa). Kolejność, w której wymieniono poszczególne źródła dochodów j.s.t., nie jest przypadkowa i powinna stanowić odpowiednią wytyczną dla ustawodawcy zwykłego. Jako pierwsze wymieniono dochody własne j.s.t., a więc w ich gospodarce finansowej powinny one mieć najistotniejsze znaczenie, bowiem tylko wtedy możliwe jest zapewnienie realnego wymiaru samodzielności finansowej j.s.t. Jednak nie należy sprowadzać problemu samodzielności finansowej j.s.t. tylko do sfery dochodowej, ale analizować go w szerszym kontekście, tzn. badać także zakres swobody w dokonywaniu wydatków oraz w planowaniu i finansowaniu deficytu<sup>14</sup>.

Z postanowień art. 168 Konstytucji RP wynika, że istotne miejsce wśród dochodów własnych j.s.t. powinny zajmować podatkowe źródła dochodów. W odniesieniu do tych źródeł j.s.t. przysługuje prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Konstytucyjnie zagwarantowano zatem j.s.t. możliwość wykonywania władztwa daninowego (tj. podatkowego oraz opłatowego), z tym że jest to tzw. ograniczone władztwo, ponieważ j.s.t. mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie<sup>15</sup>. Granice tego władztwa wyznacza więc ustawa, co znajduje uzasadnienie w treści art. 217 Konstytucji RP, który zastrzega formę ustawy do nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Wyłącznie w drodze ustawy dopuszczalne jest uregulowanie wszystkich pod-

<sup>12</sup> Wyrok TK z dnia 28 czerwca 2001 r., U 8/00, OTK 2001, z. 5, poz. 123.

<sup>13</sup> A. Niezgoda, *Glosa do postanowienia NSA z dnia 23 maja 2006 r.*, II Fw 2/06, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2007, z. 3, poz. 27.

<sup>14</sup> A. Werwińska, *Proces decentralizacji a samodzielność finansowa gmin w zakresie pozyskiwania dochodów*, [w:] *System finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzalek, Poznań – Wrocław 2003, s. 129.

<sup>15</sup> M. Kotulski, *Samodzielność samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji finansów publicznych*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2004, nr 1, s. 123 i nn.

stawowych elementów konstrukcyjnych podatku, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności<sup>16</sup>. Realizując swoje uprawnienia w ramach władztwa daninowego, j.s.t. muszą przestrzegać postanowień ustaw, np. mogą określać wysokość stawek podatkowych ale tylko w przedziałach wyznaczonych ustawą (w taki sposób wyznaczono minimalne i maksymalne stawki opodatkowania niektórych rodzajów środków transportowych). Częściej jednak ustawodawca ogranicza się tylko do wyznaczenia maksymalnej stawki podatkowej lub stawki opłaty.

Wykonywanie nawet ograniczonego władztwa daninowego umożliwia j.s.t. oddziaływanie na wysokość ich wpływów budżetowych. Jest wyrazem decentralizacji władzy publicznej w drodze decentralizacji finansów<sup>17</sup>. Choć według art. 168 Konstytucji RP wszystkim j.s.t. przyznano władztwo daninowe jako atrybut ich samodzielności finansowej, to jednak uwzględniając obowiązujące regulacje podatkowoprawne, można stwierdzić, że aktualnie jest realizowane tylko przez gminy i obejmuje jedynie niektóre elementy konstrukcyjne w niektórych tylko podatkach<sup>18</sup>.

W odniesieniu do j.s.t. tworzących lokalny samorząd terytorialny (gminny oraz powiatowy) nie są zatem zachowane standardy wyznaczone przepisami EKSL, według której przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać, w zakresie określonym ustawą (art. 9 pkt 3 EKSL). Wielokrotnie problem ten był poruszany przez przedstawicieli doktryny<sup>19</sup>.

Gminom przysługują określone formy władztwa daninowego w ramach niektórych podatków i opłat lokalnych (np. w podatku od nieruchomości, w podatku od środków transportowych, w opłacie targowej, w opłacie miejscowej), z których wpływy w całości zasilają ich budżety, natomiast powiatom w ogóle nie przysługują takie kompetencje, co wynika z przyjętego katalogu podatkowych źródeł dochodów własnych. Gminy nie wykonują żadnych kompetencji władczych w odniesieniu do elementów konstrukcyjnych podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz zryczałtowanego podatku dochodowego, tzw. karty podatkowej. Można zatem stwierdzić, że w Pol-

<sup>16</sup> M. Bartoszewicz, J. Zakolska, *Glosa do wyroku sądu okręgowego z dnia 20 maja 2003 r., IV Ka 893/02*, „Przegląd Legislacyjny” 2003, nr 5, s. 115; B. Draniewicz, *Problem konstytucyjności opłat za korzystanie ze środowiska*, „Państwo i Prawo” 2007, nr 7, s. 70.

<sup>17</sup> E. Ruśkowski, *Autonomia podatkowa jednostek samorządu terytorialnego a decentralizacja władzy publicznej*, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe*, Pro publico bono, Toruń 2002, s. 232.

<sup>18</sup> A. Borodo, *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 140.

<sup>19</sup> Por. np. E. Ruśkowski, *Finanse lokalne w dobie akcesji*, Warszawa 2004, s. 240; J. Glumińska-Pawlic, *Dochody jednostek samorządu terytorialnego de lege lata i de lege ferenda*, [w:] *System finansów samorządu terytorialnego*, s. 58.

sce ograniczone władztwo daninowe *de facto* odnoszone jest tylko do gmin, a jego szczegółowy zakres określają ustawy podatkowe regulujące zasady nakładania i wymiaru podatków i opłat lokalnych<sup>20</sup>.

### 3. Podatkowe źródła dochodów własnych j.s.t. – próba retrospekcji

Formalnie przynajmniej zróżnicowano formy dochodów własnych, zarówno w przepisach ustawy o dochodach j.s.t. z 1998 r., jak i ustawy o dochodach j.s.t. z 2003 r. Z perspektywy standardów sformułowanych w Konstytucji RP oraz w EKSL można jednak stwierdzić, że przyjmując założenia konstrukcyjne dwóch wyżej wymienionych ustaw, popełniono takie same błędy w odniesieniu do podatkowych źródeł dochodów własnych j.s.t. W takie źródła wyposażono tylko gminy, a różnice w tym zakresie pomiędzy dwoma katalogami podatków i opłat lokalnych – sformułowanymi w przepisach tych ustaw – są nieznaczne. Zmianie uległa forma prawna daniny z tytułu posiadania psa (w miejsce dotychczasowego podatku wprowadzono opłatę). Zniesiono opłatę administracyjną w związku z innym ujęciem przedmiotu opłaty skarbowej. Wprowadzono opłatę uzdrowskową. Podwyższono aktualnie wysokość udziałów we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych (z 27,6% do 39,34%) oraz z podatku dochodowego od osób prawnych (z 5% do 6,71%).

W pozostałym zakresie formalnie nie nastąpiły zmiany w katalogu podatkowych źródeł dochodów własnych gmin (pozostają nimi podatki: od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych, od działalności gospodarczej osób fizycznych – opłacany w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych, a także następujące opłaty: skarbowe, targowe, miejscowe, eksploatacyjna i inne należne gminom na mocy odrębnych przepisów). Następowaly natomiast istotne zmiany merytoryczne mające duży wpływ na wydajność fiskalną poszczególnych źródeł, polegające przede wszystkim na innym ujęciu przedmiotowego zakresu określonej daniny (np. opłaty skarbowej, podatku od środków transportowych) albo wprowadzaniu przez ustawodawcę nowych ulg i zwolnień z opodatkowania (np. w podatku od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych, od nieruchomości). Szczególnie istotne były zmiany wprowadzane od dnia 1 stycznia 2007 r., bowiem ich skutkiem mogło

<sup>20</sup> K. Sawicka, *Samodzielność finansowa samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Ex iniuria non oriturus. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz i J. Małecki, Poznań 2003, s. 117.

być zmniejszenie wydajności fiskalnej poszczególnych źródeł dochodów, przy czym nie wprowadzono mechanizmów refundacji zmniejszających się wpływów<sup>21</sup>.

Powiatów nie wyposażono w typowe podatkowe źródła dochodów własnych, zarówno mocą przepisów ustawy o dochodach j.s.t. z 1998 r., jak i ustawy o dochodach j.s.t. z 2003 r. Rolę taką przypisano natomiast udziałom we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych (początkowo był to udział w wysokości 1% wpływów, podwyższony następnie do poziomu 10,25%) oraz z podatku dochodowego od osób prawnych (występujący dopiero od 1 stycznia 2004 r., w wysokości 1,40%).

Podobny sposób regulacji zastosowano wobec województw, których również nie wyposażono we własne podatkowe źródła dochodów. Rolę taką mają bowiem spełniać udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych (początkowo ustalony w wysokości 1,5%, od 1 stycznia 2004 r. wynosi 1,60%) oraz z podatku dochodowego od osób prawnych (w okresie od 1 stycznia 1999 r. do 31 grudnia 2003 r. wynosił 0,5% wpływów, a od 1 stycznia 2004 r. do 31 grudnia 2007 r. – 15,90%, natomiast od 1 stycznia 2008 r. został zmniejszony do 14% w związku ze zmianą zasad naliczania kwoty podstawowej części wyrównawczej subwencji ogólnej dla województw).

Porównanie wysokości udziałów we wpływach z wyżej wymienionych podatków dochodowych wskazuje na wzrost wskaźników procentowych w porównaniu do stanu sprzed 1 stycznia 2004 r. Charakterystyczne jest to, że dopiero w ustawie o dochodach j.s.t. z 2003 r. udziały we wpływach z podatków dochodowych wprost określono jako źródła dochodów własnych j.s.t.<sup>22</sup> W poprzednio obowiązującej w tym zakresie ustawie używano stwierdzeń bardziej ogólnych (wręcz ostrożnych), tzn. udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, i należy ocenić, że było to określenie poprawniejsze z uwagi na brak elementów władztwa daninowego j.s.t. wobec takiego źródła dochodów i brak jakichkolwiek uprawnień do administrowania tym źródłem.

Zwiększając udziały j.s.t. we wpływach z podatków dochodowych – od 1 stycznia 2004 r. – przyjmowano, że będą one stanowiły tylko uzupełniającą część dochodów własnych j.s.t., ale z drugiej strony zakładano, że nowe rozwiązania prowadzić będą do jakościowej zmiany struktury dochodów samorządów: zwiększy się udział dochodów własnych, a zmniejszy udział dotacji i subwencji. Istotne jest także to, że w ówczesnym projekcie ustawy o dochodach j.s.t. planowano przyjęcie jeszcze wyższych wskaźników procentowych udziałów we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych (dla gmin 41,40%, na-

<sup>21</sup> Por. Z. Ofiarski, *Ocena zmian w konstrukcji podatków i opłat stanowiących źródła dochodów własnych gminy*, [w:] *Wybrane problemy finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzalek, Poznań 2008, s. 153–168.

<sup>22</sup> B. Dolnicki, E. Ruśkowski, *Władza i finanse lokalne w Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Władza i finanse lokalne w Polsce i krajach ościennych*, red. E. Ruśkowski, B. Dolnicki, Bydgoszcz – Białystok – Katowice 2007, s. 64.

tomiast dla powiatów 10,63%) oraz we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych (dla samorządu województwa 18,40%). Uważano, że podwyższenie udziału j.s.t. we wpływach z podatków dochodowych powinno zwiększyć motywację samorządu do wspierania rozwoju gospodarczego poprzez pozyskiwanie inwestorów, wspieranie tworzenia nowych miejsc pracy, usprawnianie procedur administracyjnych obsługi przedsiębiorców. W ten sposób samorządy aktywne zwiększałyby swoje dochody w stopniu większym, niż samorządy biernie. Wykorzystując prawną instytucję udziałów we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, zamierzano również wspierać procesy łączenia się j.s.t. (przysługiwałby nowej j.s.t. dodatkowy dochód w postaci wyższego o 1% udziału we wpływach z tego podatku)<sup>23</sup>.

Ostatecznie jednak przyjęto, że dla gminy powstałej w wyniku połączenia dwóch lub więcej gmin, w drodze zgodnych uchwał, wskaźnik udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, w okresie 5 lat, począwszy od dnia 1 stycznia roku następującego po roku, w którym podjęto decyzję o połączeniu, jest zwiększony o pięć punktów procentowych. Podobnie dla powiatu powstałego w wyniku połączenia dwóch lub więcej powiatów, w drodze zgodnych uchwał, wskaźnik udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, w okresie 5 lat, począwszy od dnia 1 stycznia roku następującego po roku, w którym podjęto decyzję o połączeniu, jest zwiększony o pięć punktów procentowych. Dochodów z tytułu zwiększonych udziałów nie zalicza się do dochodów podatkowych w rozumieniu ustawy o dochodach j.s.t., a więc nie oddziałuje to negatywnie na tryb obliczania kwot subwencji ogólnej.

Generalnie słuszne założenia, polegające na zwiększeniu wysokości udziałów w podatkach dochodowych, nie zostały jednak w pełni zrealizowane w wyniku kolejnych nowelizacji prawnej konstrukcji tych podatków prowadzących do zmniejszenia globalnych kwot wpływów z tych źródeł (np. wprowadzenie ulgi prorodzinnej, poszerzenie katalogu zwolnień i spłaszczenie skali podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych; przyjęcie odmiennej, bardziej liberalnej formuły ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej; wyodrębnienie z podatków dochodowych nowego podatku tonażowego, z którego wpływy w całości zasilają budżet państwa). Były to zmiany korzystne dla podatników, ale jednocześnie prowadziły do zmniejszenia wydajności fiskalnej tego źródła dochodów, a więc niekorzystne dla j.s.t.

Należy również podkreślić, że wprowadzając w jednakowej wysokości udziały we wpływach z podatków dochodowych, nie dostrzegano oczywistych różnic pomiędzy j.s.t. kwalifikowanymi do tej samej kategorii. Wpływy z podatków dochodowych są charakterystyczne dla gmin miejskich oraz miast na pra-

<sup>23</sup> Uzasadnienie projektu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego – druk nr 1732 Sejmu RP IV kadencji.



wach powiatu, natomiast w gminach wiejskich i powiatach ziemskich takie źródła dochodów mają zdecydowanie mniejsze znaczenie (w ich miejsce pojawiają się mało wydajne źródła w postaci podatku rolnego oraz podatku leśnego).

Do podobnych wniosków prowadzi kompleksowa analiza źródeł dochodów własnych j.s.t., a w szczególności podatkowych źródeł dochodów. Przyjęto uniwersalne katalogi źródeł dochodów, tzn. jednakowe dla poszczególnych kategorii j.s.t. (gmin, powiatów, województw), nie zauważając, że w obrębie tych kategorii występują istotne różnice między tzw. podtypami j.s.t. (np. między gminami miejskimi a wiejskimi). W sposób chyba niezamierzony doprowadzono do dalszego pogłębiania się różnic w potencjale dochodowym poszczególnych j.s.t. Wymusiło to stosowanie coraz bardziej skomplikowanych systemów wyrównywania potencjału dochodowego, głównie poprzez mechanizm subwencjonowania.

W art. 164 ust. 1 Konstytucji RP wprost określono, że podstawową j.s.t. jest gmina, a więc zasadnicza część zadań publicznych realizowanych przez samorząd terytorialny powinna być przekazana gminom<sup>24</sup>. Jednocześnie w art. 164 ust. 3 Konstytucji RP przyjęto, że gmina wykonuje wszystkie zadania samorządu terytorialnego niezastrzeżone dla innych j.s.t., tzn. że jeżeli określone zadanie nie zostało zastrzeżone dla powiatów lub samorządu województwa, to należy ono do zakresu kompetencji gminy. Przyjęcie takich założeń w Konstytucji RP miało bezpośredni wpływ na sposób konstruowania katalogu źródeł dochodów własnych poszczególnych kategorii j.s.t.

Katalog źródeł dochodów własnych gmin jest obszerny oraz wewnętrznie istotnie zróżnicowany i jednocześnie zawiera źródła, których eksploatacja umożliwia gminom prowadzenie samodzielnej gospodarki finansowej. Niektóre z tych źródeł są bardzo wydajne pod względem fiskalnym (np. podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, opłata targowa, opłata miejscowa). Poprzez oddziaływanie na niektóre elementy konstrukcyjne wybranych podatków i opłat lokalnych gminy mogą również tworzyć i wykonywać lokalną politykę podatkową ukierunkowaną na osiąganie założonych celów długookresowych.

Możliwość wykonywania władztwa podatkowego i analizowana w tym kontekście samodzielność finansowa powiatów jest zdecydowanie mniejsza. Od momentu reaktywowania samorządu powiatowego w 1999 r. źródła dochodów powiatów są nieadekwatne do zakresu ich zadań i kompetencji. Powiatów nie wyposażono we własne podatki lokalne, a nieliczne źródła tzw. opłat lokalnych nie rekompensują im braku wpływów z podatków lokalnych. Udziały we wpływach z podatków dochodowych są zdecydowanie niższe – w porównaniu do udziałów gmin.

Podobnie krytyczna ocena może być odnoszona do katalogu źródeł dochodów samorządu województwa, którego nie wyposażono we własne źródła po-

---

<sup>24</sup> P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku*, Warszawa 2008, s. 328.

datkowe, a trudno za takie uznać udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych (1,60%) oraz z podatku dochodowego od osób prawnych (14%), co do których nie ma on żadnych atrybutów władztwa podatkowego.

#### 4. Administrowanie podatkowymi źródłami dochodów własnych j.s.t.

Administrować (łac. *administro*) to zarządzać, kierować czymś<sup>25</sup>. Administrowanie to działalność służebna, wykonywana przez dłuższy czas albo trwale, polegająca na zawiadywaniu pewnymi dobrami, wartościami, majątkiem, przy ewentualnym organizowaniu pracy lub innego działania zespołów ludzkich<sup>26</sup>.

Tylko gminy administrują samodzielnie kilkoma źródłami podatków i opłat, które stanowią ich dochody własne. W zasadzie można przyjąć, że występuje w tym zakresie istotna niespójność z postanowieniami art. 168 Konstytucji RP oraz art. 9 pkt 3 EKSL. Niniejsze przepisy odnoszą się wprawdzie do instytucji władztwa daninowego, ale w zakresie takiego władztwa zawiera się również prawo do administrowania źródłem dochodów.

Charakterystycznym zjawiskiem jest to, że w odniesieniu do niektórych źródeł podatkowych dochodów własnych gminom nie tylko nie przysługują żadne atrybuty władztwa podatkowego (podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej, opłata eksploatacyjna), ale również nie pobierają one bezpośrednio dochodów z wymienionych wyżej źródeł, pomimo że są ich beneficjentami (w odniesieniu do opłaty eksploatacyjnej jedynie w 60%), a zatem nie administrują takimi źródłami dochodów. Ów stan nie ulega zmianie od 1 stycznia 2001 r., kiedy do właściwości wójta (burmistrza, prezydenta miasta) przekazano sprawy z zakresu opłaty skarbowej (po wyodrębnieniu dwóch danin publicznych, tj. opłaty skarbowej oraz podatku od czynności cywilnoprawnych). Przed rozdzieleniem opłaty skarbowej na dwie odrębne daniny wpływy z tego tytułu były odprowadzane na rachunek urzędu skarbowego przez płatnika (od umów sprzedaży oraz zamiany nieruchomości), a następnie przekazywane na rachunek budżetu gminy, na obszarze której położona była nieruchomość. Z kolei wpływy z punktów sprzedaży znaków opłaty skarbowej i urzędowych blankietów wekslowych były przekazywane na rachunek budżetu gminy, na obszarze której znajdował się ten punkt<sup>27</sup>. Podobne rozwiązania stosowano w okresie od

<sup>25</sup> Por. *Słownik wyrazów obcych*, red. E. Sobol, Warszawa 1999, s. 9.

<sup>26</sup> J. Filipek, *Prawo administracyjne – instytucje ogólne*, Kraków 1995, s. 13.

<sup>27</sup> Por. art. 7b ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (Dz. U. 1998, nr 30, poz. 164 z późn. zm.).

1 stycznia 1999 r. do 31 grudnia 2000 r.<sup>28</sup> i dopiero z dniem 1 stycznia 2001 r. dokonano nowelizacji tego przepisu<sup>29</sup>, dostosowując go do postanowień wprowadzanej w życie w tym okresie ustawy z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej<sup>30</sup>. Była to ostatnia ze zmian, dotycząca administrowania podatkowymi źródłami dochodów własnych gminy, polegająca na przekazaniu kompetencji w tym zakresie samorządowym organom podatkowym, a wykonywanych dotychczas przez państwowe organy podatkowe (w art. 13 ustawy o opłacie skarbowej wprost określono, że organem podatkowym właściwym w sprawach opłaty skarbowej został wójt, burmistrz lub prezydent miasta).

Państwowe organy podatkowe w związku z administrowaniem trzema wyżej wymienionymi źródłami podatkowymi (podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych, karta podatkowa) załatwiają sprawy podatkowe dotyczące tych podatków lokalnych (eksploatują niniejsze źródła, tj. pobierają przede wszystkim wpływy i przekazują je następnie do budżetów właściwych gmin). Państwowe organy podatkowe pełnią zatem określone funkcje i zadania służebne wobec gmin. W związku z tym stworzono określone procedury współdziałania i wymiany informacji między państwowymi a gminnymi organami podatkowymi<sup>31</sup>.

Zgodnie z art. 18 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach j.s.t., w przypadku pobieranych przez urząd skarbowy podatków i opłat stanowiących w całości dochody j.s.t. naczelnik tego urzędu może umarzać, odraczać termin zapłaty lub rozkładać na raty należności oraz zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź ograniczać pobór należności wyłącznie za zgodą organu wykonawczego gminy. Ze sformułowania „wyłącznie na wniosek lub za zgodą”, użytego w cytowanym przepisie, jednoznacznie wynika, że naczelnik urzędu skarbowego może zrealizować przyznaną mu kompetencję odnośnie do podatków i opłat stanowiących w całości dochody j.s.t., tylko (wyłącznie) zgodnie ze stanowiskiem organu reprezentującego j.s.t. Organ ten ma bowiem pełną wierzycielską kompetencję w zakresie takich dyspozycji, jak udzielanie ulg podatkowych, umarżanie, rozkładanie na raty i odraczanie terminów płatności należności. Natomiast naczelnik urzędu skarbowego, do którego należy pobieranie podatków przypadających samorządowi terytorialnemu, został wyposażony

<sup>28</sup> Por. pierwotny tekst art. 16 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 – 2003.

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 13 października 2000 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2000, nr 95, poz. 1041).

<sup>30</sup> Tekst jedn. Dz. U. 2004, nr 253, poz. 2532 z późn. zm.

<sup>31</sup> Z. Ofiarski, M. Ofiarska, *Principles of managing sources of local taxes by revenue offices in Poland (Zasady administrowania źródłami podatków lokalnych przez naczelników urzędów skarbowych w Polsce)*, [w:] *The problems of the financial law evolution in central and eastern Europe within the integration processes*, ed. A. Miskinis, E. Ruškowski, Vilnius – Białystok 2004, s. 62.

w kompetencję do wyrażania wobec zainteresowanych podatników rozstrzygnięć m.in. co do umarzania podatków stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego. Jest to jednak kompetencja subsydiarna w stosunku do tej, która przysługuje organowi samorządowemu<sup>32</sup>.

Na postanowienie organu wykonawczego j.s.t. w przedmiocie takich ulg nie przysługuje zażalenie. W przypadku zmiany istotnych okoliczności sprawy związanych z zastosowaniem ulgi w spłacie zaległych podatków stanowiących dochody jednostek samorządowych lub zmiany złożonego w tym zakresie żądania za konieczne należy uznać ponowne wyrażenie zgody przez uprawniony organ samorządowy na podstawie art. 18 ust. 2 ustawy o dochodach j.s.t.<sup>33</sup>

W wyżej wymienionych przypadkach naczelnik urzędu skarbowego przekazuje j.s.t. informacje o wydanych decyzjach, w terminie 10 dni po upływie każdego kwartału.

## 5. Uwagi końcowe

Brak możliwości wykonywania władztwa podatkowego przez gminy w odniesieniu do trzech wyżej wymienionych tzw. podatków lokalnych oznacza, że nie można tworzyć miejscowego (lokalnego) prawa podatkowego, przez które należy rozumieć wydane przez organy lokalne i obowiązujące jedynie na obszarze ich działania akty prawotwórcze, których przedmiotem są sprawy podatkowe<sup>34</sup>. Efektem ubocznym jest także pozbawienie gmin możliwości realizacji długookresowej polityki podatkowej. Pozostawiono gminom uprawnienie do realizowania doraźnej polityki podatkowej związanej z procedurą stosowania ulg w zapłacie (np. rozkładanie na raty, odraczanie terminów zapłaty, umarzanie zaległości). Są to tylko działania o charakterze indywidualnym i nie można ich traktować jako rozwiązań systemowych<sup>35</sup>.

Administrowanie przez naczelników urzędów skarbowych wymienionymi wyżej źródłami podatków lokalnych oznacza także, że dłuższy jest obieg strumieni pieniężnych z tych tytułów, zanim w ostatecznym rozrachunku znajdą się one w dyspozycji gmin. Zgodnie z art. 10 ust. 3a ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, płatnicy wpłacają pobrany podatek na rachunek organu podatkowego właściwego ze względu na siedzibę płatnika w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek.

<sup>32</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 stycznia 2009 r., I SA/Gd 592/08, Lex nr 485895; wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 marca 2006 r., III SA/Wa 2160/04, Lex nr 198053.

<sup>33</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 września 2007 r., III SA/Wa 750/07, Lex nr 456705; wyrok WSA w Warszawie z dnia 1 lipca 2004 r., III SA 1118/03, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, z. 4, poz. 92.

<sup>34</sup> L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 25.

<sup>35</sup> L. Jędrzejewski, *Polityka finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Gdańsk 2004, s. 77.

Podobny obieg strumienia pieniężnego występuje w zakresie podatku od spadków i darowizn. Zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 3 ustawy podatkowej, jeżeli pobór podatku następuje za pośrednictwem płatnika (notariusza), to jest on obowiązany do wpłacania pobranego podatku na rachunek urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę płatnika w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek.

Zgodnie z art. 31 ust. 5 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>36</sup>, podatnicy płacą podatek dochodowy w formie karty podatkowej, pomniejszony o zapłaconą składkę na ubezpieczenie zdrowotne, bez wezwania w terminie do dnia 7 każdego miesiąca za miesiąc ubiegły, a za grudzień – w terminie do dnia 28 grudnia roku podatkowego, na rachunek urzędu skarbowego.

Zapłata podatków, których źródłami administrują państwowe organy podatkowe, następuje więc na rachunek właściwego urzędu skarbowego. Oznacza to, że wpływy ze źródeł dochodów własnych gmin są przez określony czas przechowywane na rachunkach urzędów skarbowych. Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o dochodach j.s.t., środki stanowiące dochody j.s.t., które na podstawie odrębnych przepisów pobierają urzędy skarbowe, są odprowadzane na rachunek budżetu właściwej j.s.t. (gminy) w terminie 14 dni od dnia, w którym wpłynęły na rachunek urzędu skarbowego.

Środki stanowiące dochody j.s.t. z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, które w świetle ustawy o dochodach j.s.t. traktowane są jako źródła dochodów własnych j.s.t., podlegają przekazaniu z centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa na rachunki budżetów właściwych j.s.t. w terminie do 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatek wpłynął na rachunek urzędu skarbowego, z tym że za miesiąc grudzień podlegają przekazaniu z centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa na rachunki budżetów właściwych j.s.t. w następujący sposób:

- 1) w terminie do dnia 20 grudnia roku budżetowego przekazuje się zaliczkę w wysokości 80% kwoty przekazanej za miesiąc listopad roku budżetowego,
- 2) w terminie do dnia 10 stycznia roku następnego przekazuje się kwotę stanowiącą różnicę między kwotą z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, który wpłynął na rachunek urzędu skarbowego w miesiącu grudniu, a kwotą zaliczki przekazanej zgodnie z pkt. 1.

W związku z takim sposobem rozliczania wpływów ze źródeł administrowanych przez państwowe organy podatkowe zaistniała potrzeba sformułowania gwarancji zabezpieczających j.s.t. terminowe przekazywanie tych środków. Zgodnie z art. 13 ustawy o dochodach j.s.t., jeżeli dochody pobrane przez urzędy skarbowe na rzecz j.s.t. nie zostaną przekazane w ustalonym terminie, to j.s.t. przysługują odsetki w wysokości ustalonej jak dla zaległości podatkowych.

<sup>36</sup> Dz. U. 1996, nr 144, poz. 930 z późn. zm.

Przepis ten stanowi podstawę roszczenia gminy o zapłatę należnej kwoty odsetek za zwłokę<sup>37</sup>.

Ponadto, stosownie do postanowień art. 17 ustawy o dochodach j.s.t., państwowy organ podatkowy potrąca z bieżących wpływów należnych gminie kwoty przekazanego jej podatku od spadków i darowizn lub podatku od czynności cywilnoprawnych, wypłacone podatnikom tytułem zwrotu nadpłaty lub tytułem zwrotu podatku. Jeżeli w okresie 2 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym dokonano zwrotu nadpłaty lub zwrotu podatku, nie nastąpiło potrącenie całej kwoty wypłaconej podatnikowi, gmina jest zobowiązana do jednorazowego zwrotu nienależnie otrzymanej kwoty organowi podatkowemu.

Powierzenie naczelnikom urzędów skarbowych obowiązków w zakresie administrowania niektórymi źródłami podatkowych dochodów własnych gmin wymaga również stosowania procedury przekazywania do gmin stosownych informacji. Zgodnie z art. 12 ustawy o dochodach j.s.t. naczelnik urzędu skarbowego przekazuje j.s.t., na wniosek organu wykonawczego gminy, kwartalne informacje o stanie i terminach realizacji takich dochodów. Cytowany przepis nakłada na naczelnika urzędu skarbowego obowiązek przekazania stosownych informacji, ale dopiero po złożeniu odpowiedniego wniosku przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta).

Odpowiedź na pytanie zamieszczone w tytule, w świetle powyższych ustaleń, może być tylko jedna, a mianowicie dalsze pozostawianie w zakresie kompetencji naczelników urzędów skarbowych spraw związanych z administrowaniem niektórymi źródłami dochodów własnych gmin prowadzi do zbyt dużego skomplikowania procedur (konsultacje w trybie udzielania ulg w zapłacie, obowiązki informacyjne) oraz wzrostu liczby operacji pieniężnych z tym związanych (przekazywanie środków z rachunków na rachunki, rozliczanie zwrotów podatku, pozbawianie gmin części wpływów bowiem nie uzyskują one odsetek od środków za okres ich przechowywania na rachunkach urzędów skarbowych). Gminy mogą takimi wpływami dysponować dopiero od momentu ich przekazania na rachunki budżetowe gmin. Do czasu ich otrzymania gminy nie tylko nie uzyskują dochodów z tytułu oprocentowania środków na rachunkach, ale również w inny sposób nie mogą ich zainwestować.

Nie istnieją żadne racjonalne przesłanki dalszego utrzymywania podziału kompetencji, pomiędzy państwowe oraz samorządowe organy podatkowe, w zakresie administrowania podatkowymi źródłami dochodów własnych gmin. Konieczne jest, dla wprowadzenia pełnej spójności między władztwem daninowym gminy oraz administrowaniem podatkami lokalnymi, jak najszybsze przekazanie wszystkich spraw z zakresu omawianych trzech podatków do kompetencji organów podatkowych gminy. Reforma w tym zakresie nie została jeszcze dokoń-

<sup>37</sup> E. Ruśkowski, J. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 92.

czona. Uproszczenie procedur mogłoby przyczynić się do określonych oszczędności w tym zakresie. Jednocześnie niezbędne jest dokonanie takich zmian w prawnej konstrukcji tych podatków, aby gminy rzeczywiście mogły wykonywać określone atrybuty władztwa podatkowego (np. określać wysokość stawek podatkowych, wprowadzać zwolnienia przedmiotowe). Dopiero wtedy będzie w pełni uzasadnione twierdzenie, że są to faktycznie podatki lokalne.

Powinny również być przeprowadzone określone zmiany w katalogu źródeł dochodów własnych powiatów w celu doprowadzenia do spójności stosowanych w tym zakresie rozwiązań ze standardami wyznaczonymi art. 168 Konstytucji RP oraz art. 9 EKSL. W pierwszym etapie można zaproponować przekazanie powiatom, jako ich źródeł dochodów własnych, dwóch form zryczałtowanych podatków dochodowych, tj. ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz od przychodów osób duchownych, które dotychczas stanowią źródła dochodów budżetu państwa<sup>38</sup>. Równoległe powinny być dokonane zmiany w prawnej konstrukcji tych zryczałtowanych podatków w taki sposób, aby możliwe było wykonywanie określonych atrybutów władztwa przez radę powiatu, np. określanie wysokości stawek (w granicach wyznaczonych przepisami ustawy podatkowej).

---

<sup>38</sup> Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. 1998, nr 144, poz. 930 z późn. zm.).