

Jarosław Dziuba

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

DOCHODY PODATKOWE W BUDŻETACH JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO A ZASADA SAMODZIELNOŚCI FINANSOWEJ

1. Wstęp

Jedną z zasad, na jakich opiera się funkcjonowanie samorządu terytorialnego, jest zasada samodzielności. Można ją rozpatrywać na wielu płaszczyznach, m. in. prawnej, organizacyjnej, politycznej, ekonomicznej, a w tym finansowej. Przez pojęcie samodzielności finansowej należy rozumieć prawo do decydowania o strukturze i wysokości dochodów i przychodów oraz o rodzajach i rozmiarach wydatków i rozchodów [1, s. 28]. W definicji tej wyraźnie uwidacznia się aspekt dochodowy samodzielności, związany z pozyskiwaniem środków finansowych, oraz wydatkowy, związany z finansowaniem zadań JST.

Za najważniejszy rodzaj dochodów JST uznaje się dochody podatkowe, stanowiące zasadniczą część dochodów własnych. Pogląd taki znajduje uzasadnienie w teorii finansów lokalnych (por. [3, s. 61; 6, s. 84; 8, s. 43]), a także wynika z aktów prawnych najwyższej rangi¹. W polskim systemie finansów samorządowych występują dwie grupy dochodów podatkowych, a mianowicie: podatki lokalne (tylko na najniższym szczeblu samorządu) oraz udziały w podat-

¹ Konstytucja RP (DzU 1997 nr 78, poz. 483) w art. 168 stanowi, że „jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie”, natomiast Europejska Karta Samorządu Terytorialnego (DzU 1994 nr 124, poz. 607) w art. 9 ust. 3 mówi, że „przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać, w zakresie określonym ustawą”.

kach stanowiących dochód budżetu państwa (na wszystkich szczeblach samorządu). Zasada samodzielności finansowej w odniesieniu do tych grup wiąże się z kwestią władztwa podatkowego, czyli możliwością kształtowania przez JST poszczególnych elementów składowych podatku (podmiot, przedmiot i podstawa opodatkowania, stawka i skala podatkowa oraz zwolnienia i ulgi podatkowe) oraz administrowania podatkiem, czyli wydawania indywidualnych rozstrzygnięć dotyczących umorzenia, rozłożenia na raty, poboru podatków oraz ich egzekucji [2, s. 83]. Podatki nie są z tego punktu widzenia kategorią jednorodną.

Szczególne ich ranga w systemie finansowania powoduje, że zakres władztwa podatkowego JST przesądza o ich rzeczywistej samodzielności dochodowej. Celem opracowania jest zatem określenie możliwości wpływania przez JST na tę kategorię dochodów, a także analiza ich kształtowania się, głównie z punktu widzenia wykorzystania instrumentów władztwa podatkowego.

2. Możliwości kształtowania dochodów podatkowych przez organy JST

Zasada samodzielności finansowej w jej dochodowym aspekcie jest realizowana w różnym zakresie, w zależności od konkretnych podatków. Udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa (PIT, CIT) w bardzo niewielkim stopniu, żeby nie powiedzieć, że w żadnym, przyczyniają się do realizacji zasady samodzielności dochodowej JST. Wynika to z tego, że z tą kategorią dochodów nie jest związany żaden element władztwa podatkowego gminy, gdyż należy ona do organów centralnych państwa. Z tego względu udziały w podatkach nie są zaliczane do podatków lokalnych, a często na gruncie teorii kwestionuje się ich przynależność do dochodów własnych samorządów². Jediną możliwością pośredniego oddziaływania jednostek samorządu na wzrost wpływów z tego tytułu jest powiększanie tzw. bazy podatkowej, czyli liczby podmiotów opodatkowania oraz wartości podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Może to przybrać postać działań mających na celu np.: zachęcenie ludzi do osiedlania się na terenie jednostki, tworzenie nowych miejsc pracy, poprawę warunków prowadzenia działalności gospodarczej, poprawę bazy ekonomicznej terenu itp.

O realnym władztwie podatkowym JST można mówić więc tylko odnośnie do podatków lokalnych, które na podstawie kryterium prawnego można podzielić na dwie grupy:

- 1) podatki objęte Ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lo-

² W niniejszym opracowaniu udziały w podatkach państwowych zostały zaliczone do dochodów własnych, głównie ze względu na taką metodykę prezentacji danych w sprawozdaniach z wykonania budżetów JST.

kalnych³: podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatek od posiadania psów⁴;

2) pozostałe podatki lokalne: podatek rolny (Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym⁵), podatek leśny (Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym⁶), podatek dochodowy od osób fizycznych, opłacany w formie karty podatkowej (Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁷), podatek od spadków i darowizn (Ustawa z dnia 28 lipca 1983 o podatku od spadków i darowizn⁸), podatek od czynności cywilnoprawnych (Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych⁹).

Przepisy wymienionych ustaw regulują przede wszystkim elementy techniki podatkowej, wpływając przez to na zakres władztwa podatkowego gmin i wynikającej z niego samodzielności finansowej. Władztwo to ma charakter częściowy i jest realizowane przez organ stanowiący (radę gminy). Dzięki temu podatki lokalne poza funkcją wyłącznie fiskalną mogą pełnić także inne funkcje, np. stymulacyjną czy społeczną, w ramach prowadzonej przez gminę polityki budżetowej.

Podatki lokalne można również podzielić na podstawie kryterium właściwego organu podatkowego. Może nim być organ wykonawczy gminy (wójt, burmistrz lub prezydent miasta) – w przypadku podatków: od nieruchomości, od środków transportowych, od posiadania psów, rolnego i leśnego, lub naczelnik właściwego urzędu skarbowego – w przypadku podatków: dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych. Nie odnosząc się do słuszności czy sensowności pobierania podatków lokalnych przez państwowy aparat skarbowy, należy wskazać, że rozwiązanie takie nie pozostaje bez wpływu na realne władztwo podatkowe gminy. Zgodnie z Ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*¹⁰ część uprawnień w zakresie kształtowania podatków przysługuje organowi podatkowemu.

Podstawowym podatkiem lokalnym jest niewątpliwie podatek od nieruchomości i z tego względu uprawnienia w kształtowaniu konstrukcji tego podatku mają największy wpływ na samodzielność dochodową gminy. W przypadku dwóch pozostałych podatków regulowanych ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, czyli podatku od środków transportowych i od posiadania psów, kompe-

³ Tekst jednolity: DzU 2006 nr 121, poz. 844 z późn. zm.

⁴ Z początkiem 2008 r. podatek od posiadania psów zostanie zastąpiony fakultatywną opłatą od posiadania psów.

⁵ Tekst jednolity: DzU 2006 nr 136, poz. 969 z późn. zm.

⁶ DzU nr 200, poz. 1682 z późn. zm.

⁷ DzU nr 144, poz. 930 z późn. zm.

⁸ Tekst jednolity: DzU 2004 nr 142, poz. 1514 z późn. zm.

⁹ Tekst jednolity: DzU 2005 nr 41, poz. 399 z późn. zm.

¹⁰ Tekst jednolity: DzU 2005 nr 8, poz. 60 z późn. zm.

tencje rady gminy są bardzo podobne. Sprowadzają się one po pierwsze do ustalania stawek podatków, które nie mogą jednak przekroczyć maksymalnych stawek określonych w ustawie. Rada gminy może więc dokonać wyłącznie ich obniżenia lub uchwalić stawki na poziomie ustawowym. Górne granice stawek ulegają corocznie podwyższeniu na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku, w którym stawki są podwyższane w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Zwaloryzowane stawki są ogłaszane przez ministra finansów w drodze obwieszczenia w Monitorze Polskim¹¹. Od tej ogólnej zasady ustalania stawek przez radę gminy istnieje odstępstwo w przypadku podatku od środków transportowych. Załączniki do ustawy wprowadzają tu mianowicie w stosunku do niektórych pojazdów o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 12 ton także stawki minimalne. Są one zróżnicowane na podstawie kryterium liczby osi pojazdu, dopuszczalnej masy całkowitej i rodzaju zawieszenia. Jeśli stawka minimalna wynikająca z załącznika jest wyższa od maksymalnej stawki ustawowej, to rada gminy nie ma możliwości dokonania obniżenia stawki i przyjmuje ją na dopuszczalnym minimalnym poziomie. Nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z 2002 r.¹² wprowadziła zasadę, zgodnie z którą w przypadku nieuchwalenia przez radę gminy na dany rok stawek omawianych podatków, zastosowanie mają stawki z roku poprzedniego. Wcześniej brak takiej decyzji uniemożliwiał pobór podatku. Jednocześnie odnośnie do podatku od nieruchomości zniesiono wprowadzony w 1997 r. zakaz obniżania stawek przez radę gminy o więcej niż 50% stawek maksymalnych, co niewątpliwie rozszerzyło zakres władztwa podatkowego.

Oprócz uprawnień w zakresie ustalania stawek rada gminy ma także możliwość ich różnicowania, aczkolwiek tylko na podstawie kryteriów przedmiotowych (a nie podmiotowych). Kryteriami tymi mogą być np.:

- odnośnie do podatku od nieruchomości: dla gruntów – lokalizacja, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania; dla budynków – lokalizacja, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny, wiek; dla budowli – rodzaj prowadzonej działalności;
- odnośnie do podatku od środków transportowych – wpływ na środowisko naturalne, rok produkcji, liczba miejsc do siedzenia.

Istotnym uprawnieniem kształtującym samodzielność finansową gmin jest możliwość wprowadzenia przez radę gminy w drodze uchwały zwolnień z omawianych podatków, innych niż określone ustawowo (nie dotyczy to pojazdów o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 12 ton). Mogą mieć one charakter wy-

¹¹ Do 2002 r. górne granice stawek były corocznie określone przez ministra finansów w drodze rozporządzenia.

¹² Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (DzU nr 200, poz. 1683).

łącznie przedmiotowy, bowiem zgodnie z konstytucyjnym przepisem (art. 217 Konstytucji RP) zwolnienia podmiotowe mogą nastąpić tylko na podstawie ustawy.

W zakresie podatku od nieruchomości i od posiadania psów rada gminy może podejmować uchwały w sprawach związanych z metodą poboru podatku w drodze inkasa oraz określeniem wzorów formularzy deklaracji na podatek od nieruchomości. Innym obowiązkiem rady jest ustalenie terminu płatności podatku, co dotyczy jednak tylko podatku od posiadania psów. Kompetencje te, mimo że bardzo istotne dla poboru podatków, mają jednak ograniczony wpływ na możliwości kształtowania wysokości dochodów podatkowych.

Zakres władztwa podatkowego gmin w odniesieniu do **podatku rolnego** jest wyznaczony przez ustawę o podatku rolnym. Rada gminy, inaczej niż w wypadku wyżej opisanych podatków, nie ma uprawnień do bezpośredniego ustalania (obniżania) stawki podatkowej. Jest ona wyznaczona ustawowo na podstawie średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy i wynosi:

- od 1 hektara przeliczeniowego gruntów gospodarstw rolnych – równowartość pieniężną 2,5 kwintala żyta;
- od 1 hektara fizycznego pozostałych gruntów – równowartość pieniężną 5 kwintali żyta.

Wyrazem władztwa podatkowego gminy jest w tym wypadku z kolei prawo do obniżenia średniej ceny skupu żyta, przyjmowanej do obliczenia podatku, przez co ma ona pośredni wpływ na wysokość stawki podatkowej.

Ponadto rada gminy ma niewielki wpływ na inny element konstrukcyjny podatku, jakim jest podstawa opodatkowania. Może bowiem w szczególnie uzasadnionych gospodarczo przypadkach, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, zaliczyć niektóre wsie do innego okręgu podatkowego niż określony dla gminy w stosownym rozporządzeniu ministra finansów¹³. Nie może to jednak spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla gminy o więcej niż 1,5%. Rada może także wystąpić z wnioskiem do sejmiku województwa o zaliczenie całej gminy do innego okręgu podatkowego. Sejmik podejmuje decyzję również po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, jednak decyzja ta nie może spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla tego województwa o więcej niż 1,5%. Okręg podatkowy, do którego zaliczona jest gmina na podstawie kryteriów ekonomicznych i produkcyjno-klimatycznych, ma wpływ na wysokość przeliczników wykorzystywanych do przeliczenia powierzchni użytków rolnych z hektarów fizycznych na przeliczeniowe. W konsekwencji decyduje to o wielkości podstawy opodatkowania oraz o wysokości wpływów podatkowych z tego tytułu.

Do kompetencji rady gminy należy także stosowanie zwolnień przedmiotowych innych niż określone w ustawie. W porównaniu z wyżej omawianymi podat-

¹³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych (DzU nr 143, poz. 1614).

kami istotnym rozszerzeniem uprawnień rady jest możliwość stosowania także przedmiotowych ulg podatkowych. Ponadto organ ten ma obowiązek określenia w drodze uchwały trybu i szczegółowych warunków jednego ze zwolnień ustawowych, a mianowicie dotyczącego gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej.

Pozostałe uprawnienia rady gminy w zakresie podatku rolnego nie wpływają na wysokość dochodów i mają charakter proceduralny (np. określenie wzorów formularzy informacji o gruntach i deklaracji na podatek rolny, warunków i trybu składania tych dokumentów, wprowadzenie poboru podatku w drodze inkasa).

Konstrukcja **podatku leśnego** w zakresie uprawnień przysługujących radzie gminy jest bardzo zbliżona do podatku rolnego. Również w tym przypadku rada gminy może wpływać na wysokość stawki podatku tylko pośrednio, poprzez obniżenie średniej ceny sprzedaży drewna będącej podstawą ustalenia stawki podatku. Stawka ta od 1 ha lasu wynosi równowartość pieniężną 0,22 m³ drewna, obliczoną według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy, ustalonej na podstawie komunikatu prezesa GUS. Ponadto władztwo podatkowe gminy wyraża się w możliwości stosowania zwolnień podatkowych o charakterze przedmiotowym, innych niż wynikające z mocy prawa. Rada, w drodze uchwały, może również zarządzić pobór podatku w drodze inkasa oraz powinna określić wzory formularzy informacji o lasach i deklaracji na podatek leśny, a także warunki i tryb składania tych dokumentów.

W stosunku do podatków pobieranych przez państwowy aparat skarbowy, czyli podatku dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, podatku od spadków i darowizn oraz od czynności cywilnoprawnych, władztwo podatkowe gminy jest mocno ograniczone, gdyż radzie gminy nie przysługują żadne kompetencje w zakresie kształtowania elementów ich techniki podatkowej.

Uprawnienia organu wykonawczego gminy w zakresie kształtowania dochodów podatkowych wynikają z tego, że wójt lub burmistrz (prezydent) pełni w stosunku do niektórych podatków lokalnych funkcję organu podatkowego. Organowi temu na mocy Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* oraz przepisów wykonawczych przysługują pewne kompetencje, które są w zasadzie jednolite dla każdego podatku. Polegają one na możliwości:

- zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku, jeżeli jego pobranie zagraża ważnym interesom podatnika, zwłaszcza jego egzystencji;
- odroczenia terminu płatności podatku lub jego rozłożenia na raty w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym;
- odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę;

- umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej.

Zastosowanie tych instrumentów następuje na wniosek podatnika, a ogólnikowy sposób określenia przesłanek ich wykorzystania, którymi są „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”, daje dużą swobodę w podejmowaniu ściśle uznaniowych decyzji [5, s. 124]. Budzi to kontrowersje zarówno w piśmiennictwie, jak i w doktrynie prawa podatkowego [4, s. 139].

Organ wykonawczy gminy ma też pewne uprawnienia władcze w stosunku do podatków lokalnych pobieranych przez urząd skarbowy, dla których organem podatkowym jest jego naczelnik. Może on zastosować, na podstawie art. 18 ust. 2 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, przysługujące mu instrumenty „wyłącznie na wniosek lub za zgodą” wójta (burmistrza, prezydenta). Stosowana wykładnia prawna tej regulacji oraz orzecznictwo sądowe wskazują, że decyzja organu gminy, wyrażona w stosownym wniosku lub zgodzie, jest wiążąca dla organu podatkowego [4, s. 159].

3. Analiza kształtowania dochodów podatkowych przez JST

Dochody podatkowe mają zróżnicowane znaczenie w budżetach JST, w zależności od szczebla samorządu (tab. 1). Największą rolę odgrywają niewątpliwie w województwach, gdzie stanowiły w 2006 r. ok. 51% dochodów ogółem oraz ponad 81% dochodów własnych. Można zaobserwować wyraźny wzrost znaczenia tej kategorii w 2004 r., co było spowodowane zwiększeniem w nowej ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego udziałów w podatkach dochodowych (przede wszystkim od osób prawnych).

Dużo mniejsze znaczenie mają zaś dochody podatkowe w budżetach powiatów. Stanowią one tylko nieco ponad 13% dochodów ogółem i ok. 48% dochodów własnych. W strukturze finansowania powiatów dominuje, z udziałem ponad 50%, subwencja ogólna, a przede wszystkim jej część oświatowa. Podobnie jak w przypadku województwa można zaobserwować wyraźne zwiększenie dochodów podatkowych w 2004 r. Wzrosły wtedy udziały powiatów w podatku dochodowym od osób fizycznych (z 1 do 10,25%) i pojawiły się w katalogu źródeł finansowania udziały w podatku dochodowym od osób prawnych (1,4%).

Na podstawowym szczeblu samorządu terytorialnego, czyli w gminach, relacja dochodów z tytułu podatków do dochodów ogółem oscyluje w granicach 35-40% i stanowią one ok. 70% dochodów własnych. W ostatnich latach zauważalny jest niewielki spadek udziału tej kategorii dochodów w dochodach ogółem, nie zmienia to jednak faktu, że podatki są podstawowym instrumentem finansowania gmin.

Tabela 1. Struktura dochodów JST w latach 2003-2006 [w %]

	2003	2004	2005	III kw. 2006
Gminy (razem z miastami na prawach powiatu)				
Dochody ogółem:	100,0	100,0	100,0	100,0
Dochody własne:	51,2	55,3	56,4	53,6
Dochody podatkowe, w tym:	35,6	39,9	38,9	37,5
– udział w CIT	1,1	2,0	1,9	2,0
– udział w PIT	14,0	18,4	18,7	17,8
– podatek rolny	1,4	1,3	1,2	0,9
– podatek od nieruchomości	16,0	15,2	14,2	13,6
– podatek leśny	0,2	0,2	0,2	0,2
– podatek od środków transportowych	0,9	0,9	0,8	0,9
– karta podatkowa	0,2	0,2	0,1	0,1
– podatek od spadków i darowizn	0,3	0,3	0,3	0,3
– podatek od czynności cywilnoprawnych	1,5	1,5	1,5	1,6
Subwencja ogólna	29,1	26,8	24,4	25,3
Dotacje celowe	19,8	17,9	19,2	21,1
Powiaty				
Dochody ogółem	100,00	100,00	100,00	100,00
Dochody własne	11,30	24,90	29,19	27,93
Dochody podatkowe, w tym:	1,31	11,09	13,77	13,58
– udział w CIT	1,31	10,33	13,11	12,90
– udział w PIT	0,00	0,76	0,66	0,69
Subwencja ogólna	56,13	50,84	48,57	51,20
Dotacje celowe	32,57	24,26	22,13	20,87
Województwa				
Dochody ogółem	100,0	100,0	100,0	100,0
Dochody własne	15,9	59,1	64,9	62,3
Dochody podatkowe, w tym:	12,0	55,9	55,7	50,9
– udział w CIT	1,6	48,3	47,2	43,7
– udział w PIT	10,4	7,6	8,5	7,2
Subwencja ogólna	33,1	18,5	19,1	25,0
Dotacje celowe	51,0	22,4	16,0	12,7

Źródło: opracowanie własne na podstawie [7].

Ponieważ zakres władztwa podatkowego jest różny w zależności od konkretnego podatku, na samodzielność dochodową JST wpływa także struktura dochodów podatkowych poszczególnych jednostek. Należy po pierwsze podkreślić, że województwa i powiaty nie dysponują podatkami lokalnymi, ale wyłącznie udziałami w podatkach państwowych. W powiatach są to niemal wyłącznie udziały w PIT, a w województwach udziały w CIT. Bardziej zróżnicowana struktura dochodów istnieje w gminach (łącznie z miastami na prawach powiatu), jednak i na tym szczeblu samorządu duża rola przypada udziałom w podatkach państwowych (głównie w PIT). W 2006 r. stanowiły one ok. 20% dochodów ogółem i prawie 53% dochodów podatkowych. Podatki lokalne natomiast przynosiły ponad 17,5%

dochodów ogółem i 47% dochodów podatkowych. W ostatnich latach zauważalny jest jednak spadek znaczenia podatków lokalnych, czego przyczyną są rosnące udziały w podatkach państwowych. Spośród podatków lokalnych w zasadzie jedynym istotnym instrumentem finansowania jest podatek od nieruchomości z udziałem ok. 14% w dochodach ogółem i ponad 36% w dochodach podatkowych. Pozostałe podatki lokalne miały marginalne znaczenie w finansowaniu gmin.

Istotne różnice w strukturze dochodów podatkowych oraz ich znaczeniu w finansowaniu można zaobserwować w ramach gmin, w zależności od ich rodzaju (tab. 2). Dochody podatkowe w 2005 r. miały największy udział w dochodach miast na prawach powiatu (66%), a najmniejszy w gminach wiejskich (40%).

Tabela 2. Udział dochodów podatkowych w dochodach ogółem według rodzaju gmin w 2005 r. [w %]

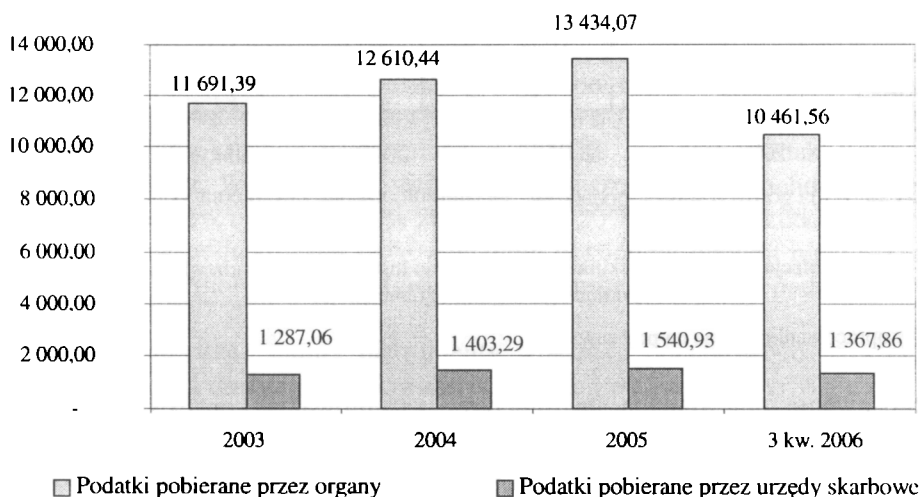
	Miasta na prawach powiatu	Pozostałe gminy miejskie	Gminy miejsko-wiejskie	Gminy wiejskie
Dochody ogółem:	100,00	100,00	100,00	100,00
Dochody podatkowe, z tego:	66,13	61,73	50,09	40,50
– udział w CIT	3,18	1,66	1,12	0,47
– udział w PIT	25,06	20,82	14,12	9,47
– podatek rolny	0,05	0,16	2,08	3,11
– podatek od nieruchomości	12,89	18,98	16,71	12,16
– podatek leśny	0,00	0,02	0,31	0,44
– podatek od środków transportowych	0,76	1,00	0,88	0,73
– karta podatkowa	0,17	0,21	0,13	0,08
– podatek od spadków i darowizn	0,40	0,28	0,18	0,11
– podatek od czynności cywilnoprawnych	2,08	1,28	1,04	0,72

Źródło: opracowanie własne na podstawie [7].

Jest oczywiste, że gminy miejskie w dużym stopniu różnią się od gmin wiejskich potencjałem ekonomicznym oraz bazą podatkową, co przekłada się na możliwość wykorzystania poszczególnych rodzajów podatków i ich wydajność fiskalną. Szczególnie dotyczy to udziałów w podatkach państwowych oraz podatku od nieruchomości, które mają znacznie większy udział w finansowaniu gmin miejskich i miejsko-wiejskich niż wiejskich. Jest to związane z większą gęstością zaludnienia i większą liczbą potencjalnych podmiotów opodatkowania, a także z generalnie lepszą sytuacją ekonomiczną mieszkańców miast niż wsi. Nie bez znaczenia jest także to, że większość mieszkańców wsi nie płaci podatku dochodowego. Ponadto na terenach miast przedsiębiorstwa lokują swoje siedziby, co przekłada się na wyższe wpływy z CIT. To samo dotyczy przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, które znajdują się głównie na ob-

szarach miejskich. Wysoki procent podatków państwowych w finansowaniu miast na prawach powiatu wynika, poza powyższymi przesłankami, z otrzymywania jednocześnie części gminnych i powiatowych udziałów w tych podatkach. Gminy wiejskie wykorzystują natomiast w większym stopniu niż inne gminy podatek rolny, co wynika z głównie rolniczego charakteru tych gmin.

Z punktu widzenia samodzielności dochodowej nie bez znaczenia jest także struktura dochodów podatkowych w zależności od organu podatkowego. Analiza na podstawie tego kryterium ma sens jedynie w stosunku do gmin, gdyż tylko ten szczebel samorządu dysponuje podatkami lokalnymi, w przypadku których organem podatkowym jest wójt (burmistrz, prezydent). W badanym okresie ok. 90% dochodów z tego tytułu pochodziła z podatków pobranych przez gminne organy podatkowe (rys. 1). W strukturze podatków lokalnych zdecydowanie dominuje podatek od nieruchomości z udziałem ponad 77%. W ramach podatków pobieranych przez urzędy skarbowe największe znaczenie ma podatek od czynności cywilnoprawnych, który dostarcza jednak niespełna 10% dochodów z tytułu podatków lokalnych.

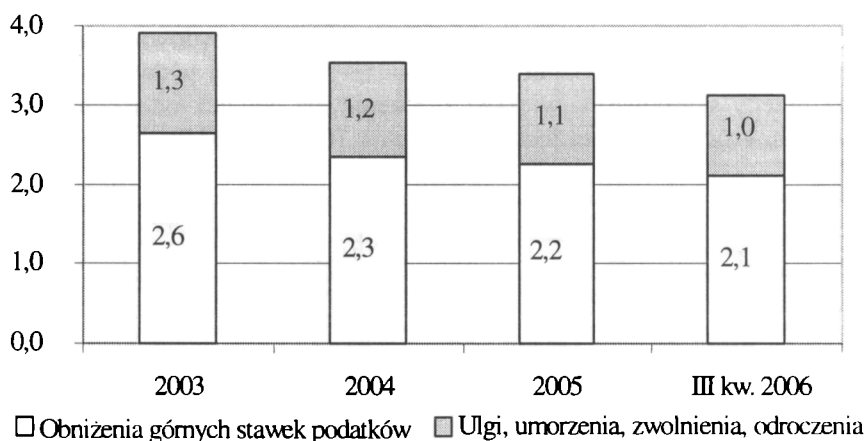


Rys. 1. Dochody gmin z podatków lokalnych według organu podatkowego w latach 2003-2006 (mln zł)

Źródło: opracowanie własne na podstawie [7].

W celu zobrazowania skali wykorzystania kompetencji gmin w zakresie kształtowania wpływów z podatków lokalnych należy dokonać porównania skutków zastosowanych instrumentów z uzyskanymi dochodami ogółem i z tytułu danych podatków. Relacja tych wielkości pokazuje, jaki mógłby być względny przyrost dochodów, gdyby tych kompetencji nie było lub gdyby gmi-

ny z nich nie korzystały. Zastosowane przez gminy ulgi, zwolnienia, umorzenia i odroczenia zapłaty podatków lokalnych oraz skutki obniżenia ich górnych stawek miały w badanym okresie niewielki i malejący wpływ na kształtowanie się dochodów ogółem gmin, gdyż stanowiły w latach 2003-2006 tylko od 3,9 do 3,1% uzyskanych dochodów. Większą rolę odgrywały obniżki górnych stawek, gdyż w wyniku decyzji organów stanowiących w tym zakresie gminy zrezygnowały z możliwości zwiększenia dochodów ogółem o 2-2,6%, podczas gdy skutki udzielonych ulg, zwolnień, umorzeń i odroczeń były o połowę mniejsze (rys. 2).



Rys. 2. Relacja finansowych skutków zastosowania instrumentów władztwa podatkowego do dochodów gmin ogółem (w %)

Źródło: opracowanie własne na podstawie [7].

Stosowanie omawianych instrumentów kształtowania konstrukcji podatków miało zróżnicowany wpływ na dochody uzyskiwane z tytułu poszczególnych podatków (tab. 3). Skutki obniżenia górnych stawek były szczególnie widoczne w podatku od środków transportowych, z którego dochody mogły być aż o ponad 1/3 wyższe, gdyby tego narzędzia nie zastosowano. Podatek ten przynosi jednak niespełna 1% dochodów gmin (tab. 1), a więc wpływ wysokości stawki na sytuację dochodową gmin jest marginalny. To samo dotyczy podatku rolnego i leśnego. W przypadku podatku od nieruchomości uchwalenie niższych stawek skutkowało utraceniem możliwości osiągnięcia dochodów z tego podatku wyższych o prawie 13%, co stanowi ok. 2% dochodów ogółem.

Tabela 3. Relacja finansowych skutków zastosowania instrumentów władztwa podatkowego do dochodów gmin z tytułu podatków lokalnych

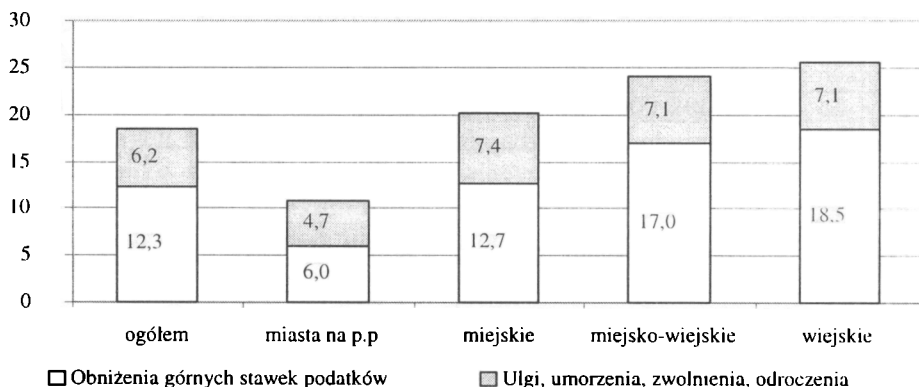
	2003	2004	2005	3 kw. 2006
Obniżenie górnych stawek (w %)				
Ogółem	12,85	12,00	12,32	11,89
– podatek rolny	8,93	10,29	13,78	2,73
– podatek od nieruchomości	13,99	12,82	12,81	12,90
– podatek leśny	1,51	1,67	1,22	1,26
– podatek od środków transportowych	30,12	29,26	32,51	34,49
Ulgi, zwolnienia, umorzenia, odroczenia (w %)				
Ogółem	6,28	6,16	6,21	5,78
– podatek rolny	6,30	4,40	4,75	4,62
– podatek od nieruchomości	7,03	7,03	6,90	6,75
– podatek leśny	0,52	0,52	0,58	1,16
– podatek od środków transportowych	5,74	5,63	4,51	4,32
– karta podatkowa	1,81	2,56	1,74	1,74
– podatek od spadków i darowizn	6,28	6,05	20,06	5,56
– podatek od czynności cywilnoprawnych	0,08	0,03	0,03	0,05

Źródło: opracowanie własne na podstawie [7].

Zastosowanie ulg, zwolnień, umorzeń i odroczeń w mniejszym stopniu wpływało na wysokość dochodów z poszczególnych podatków. W badanym okresie najszerzej zastosowano te instrumenty w stosunku do podatku od nieruchomości, z którego wpływy zostały uszczuplone o ok. 7%, co daje jednak tylko 1% dochodów ogółem. W znacznym stopniu pomniejszono także dochody z tytułu podatku od spadków i darowizn – w 2005 r. o ok. 20%. Ogólnie skutki finansowe decyzji organów podatkowych były względem dochodów ogółem nieznaczące i nie przekraczały kilku procent wpływów z tytułu poszczególnych podatków i 1% dochodów ogółem.

Zastosowane przez gminy instrumenty władztwa podatkowego największy wpływ wywarły na dochody uzyskiwane w gminach wiejskich (rys. 3).

Dokonane obniżenia górnych stawek spowodowały tu utratę ponad 18% wpływów z podatków lokalnych, podczas gdy w miastach na prawach powiatu było to tylko 6%. Podobne różnice występują pomiędzy miastami na prawach powiatu a pozostałymi gminami w zakresie stosowania ulg, zwolnień, umorzeń i odroczeń podatków. Zasadniczo im bardziej „miejski” typ gminy, tym wskaźnik ten jest mniejszy, a dotyczy to zwłaszcza decyzji odnośnie do stawek podatku.



Rys. 3. Relacja finansowych skutków zastosowania instrumentów władztwa podatkowego do dochodów gmin z tytułu podatków lokalnych w 2005 r. według rodzaju gminy (w %)

Źródło: opracowanie własne na podstawie [7].

4. Podsumowanie

Z zaprezentowanych danych statystycznych wynika, że dochody podatkowe stanowią znaczną część budżetów JST, a przede wszystkim gmin (37,5% w 2006 r.) i województw (ponad 50% w 2006 r.). Uprawnienia w zakresie kształtowania tej kategorii dochodów są zatem wyznacznikiem realizacji zasady samodzielności dochodowej JST. Ograniczone władztwo podatkowe występuje jednak tylko w przypadku podatków lokalnych, które są źródłem dochodów wyłącznie gmin. Brak tego typu dochodów w systemie finansowania powiatów i województw stoi w sprzeczności ze wspomnianymi przepisami art. 168 Konstytucji RP i art. 9 ust. 3 EKST. W literaturze proponuje się różne rozwiązania tej kwestii, np. wprowadzenie powiatowych i wojewódzkich części podatku od nieruchomości [8, s. 68].

Przewagę udziałów w podatkach państwowych w strukturze dochodów podatkowych gmin z punktu widzenia ich samodzielności dochodowej należy ocenić negatywnie. Z tą kategorią nie jest bowiem związany żaden element władztwa podatkowego, ale dzięki stosowanym klasyfikacjom¹⁴ systematyczny wzrost ich udziału w dochodach ogółem sprawia wrażenie rosnącej samodzielności. Wydaje się, że lepszym rozwiązaniem byłyby dodatki do podatków państwowych wraz z pewnym zakresem władztwa podatkowego JST, polegającego np. na uprawnieniu do nałożenia podatku, ustalenia wysokości dodatku (w ustawowych granicach), a także możliwość ich różnicowania oraz stosowania ulg i zwolnień [1, s. 190; 3 s. 64].

¹⁴ Udziały w PIT i CIT zarówno w przepisach prawa, jak i w oficjalnych statystykach są traktowane jako dochody własne.

Władztwo podatkowe gmin jest niewielkie i dotyczy głównie podatków, dla których organem podatkowym jest wójt (burmistrz, prezydent). Organy gminne mogą w ograniczonym zakresie regulować stawki podatkowe oraz stosować zwolnienia, ulgi, umorzenia zaległości i odroczenia terminów płatności. Warto zauważyć, że instrumenty te mogą tylko pomniejszać możliwe do pozyskania dochody. Skala wykorzystania tych nielicznych instrumentów lokalnej polityki podatkowej jest jednak niewielka. Finansowe skutki zastosowanych obniżek stawek stanowiły w ostatnich latach ok. 12% dochodów z tytułu podatków lokalnych, a zwolnienia, ulgi, umorzenia i odroczenia – ok. 6%. Jako przyczynę takiego stanu rzeczy można wskazać m.in. duże potrzeby finansowe gmin związane z nałożonymi zadaniami i postrzeganie podatku głównie przez pryzmat jego funkcji fiskalnej. Pozytywnie, ze względu na przejrzystość prowadzonej polityki podatkowej, należy ocenić większy stopień wykorzystania uprawnień do obniżania stawek niż instrumentów uznaniowych, takich jak ulgi czy zwolnienia. Wśród motywów takich decyzji wymienić warto zwłaszcza potrzeby lokalnego rozwoju gospodarczego [2, s. 96].

Charakterystyczne jest również to, że w małych gminach wiejskich skutki decyzji podatkowych miały większe znaczenie niż w gminach miejskich, a zwłaszcza miastach na prawach powiatu. Trudno jednoznacznie wskazać na powody tego zróżnicowania, wydaje się jednak, że jest to związane m.in. z mniejszą anonimowością władzy w małych gminach wiejskich i wynikającą z tego większą jej podatnością na naciski podatników w zakresie obniżania stawek lub stosowania ulg czy zwolnień uznaniowych [8, s. 253].

W przypadku części podatków stanowiących w całości dochód gminy organem podatkowym jest naczelnik właściwego urzędu skarbowego. Wydaje się to nieracjonalne z powodu chociażby wyższych kosztów poboru i innych problemów powstających w procesie poboru podatków. Radzie gminy nie przysługują w stosunku do tych podatków żadne kompetencje władztwa podatkowego, a organ wykonawczy gminy może jedynie „współdecydować” o zastosowaniu narzędzi wynikających z *Ordynacji podatkowej*. Ze względu na brak racjonalnych argumentów za utrzymywaniem takiego rozwiązania postuluje się przekazanie tych podatków do właściwości gminnych organów podatkowych [4, s. 111].

Z przedstawionych informacji wynika, że polski system finansów samorządowych wymaga dalszych reform, zmierzających w kierunku wzrostu samodzielności finansowej, co wymaga m.in. całkowitej zmiany struktury finansowania powiatów i województw oraz zwiększania relacji podatków lokalnych do dochodów ogółem gmin. Większa samodzielność dochodowa niesie pewne korzyści polegające m.in. na: bardziej skutecznej kontroli nad dochodami, efektywnym reagowaniu na lokalne uwarunkowania i uwzględnianiu lokalnych preferencji w prowadzonej polityce budżetowej, prowadzeniu długofalowej polityki rozwojowej i racjonalizowaniu planowania budżetowego [2, s. 96]. Należy w tym procesie mieć na uwadze także to, że nadmierna samodzielność finansowa może powodować także określone nie-

bezpieczeństwa (np. nadmierne zróżnicowanie terytorialne poziomu opodatkowania, łamanie tradycyjnych zasad podatkowych itp.) [3, s. 70-72].

Literatura

- [1] Kańduła S., *Samodzielność finansowa samorządu gminnego w Polsce po 1993 roku*, AE, Poznań 2003.
- [2] Kornberger-Sokołowska E., *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Liber, Warszawa 2001.
- [3] Kosek-Wojnar M., Surówka K., *Finanse samorządu terytorialnego*, AE, Kraków 2002.
- [4] Kosikowski C. (red.), *Finanse samorządowe 2005*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2005.
- [5] Miemiec W., *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wydawnictwo Kolonia sp. z o.o., Wrocław 2005.
- [6] Patrzalek L., *Finanse samorządu terytorialnego*, AE, Wrocław 2004.
- [7] Sprawozdania z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego za okres 2003-3 kwartały 2006 r., www.mf.gov.pl.
- [8] Swianiewicz P., *Finanse lokalne – teoria i praktyka*, Municipium SA, Warszawa 2004.

TAX REVENUES IN THE BUDGETS OF LOCAL AUTHORITY UNITS VS. THE PRINCIPLE OF FINANCIAL INDEPENDENCE

Summary

The financial independence of local authorities becomes one of their basic rules. Considering its revenue aspect it results mainly from the scope of their authority to influence tax revenues by due bodies representing the commune, which in theory and practice are considered as basic sources of local authority units financing. These rights may refer, among others, to the construction of tax elements (so called tax technique) which is connected with the notion of tax authority. Taxes which constitute the source of commune revenues are not a homogenous category from this point of view.

The objective of the hereby article is to define legal options of influencing these particular types of revenues by local authorities, as well as the analysis of their construction, mainly from the point of view of implementing, by communes, the instruments of tax authority which are available to them.