

Włodzimierz Nykiel

PODATKI LOKALNE — ASPEKTY PRAWNO-PORÓWNAWCZE

1. Pojęcie „podatków lokalnych” (podatki miejscowe, terenowe), jest rozumiane na gruncie piśmiennictwa rozmaicie. Z reguły wskazuje się kryteria, na podstawie których pewne podatki można uznać za lokalne. Do kryteriów tych należy między innymi: kryterium kompetencji organów lokalnych w zakresie ustalania elementów konstrukcji podatków, kryterium budżetu do którego podatki wpływają, kryterium związku z zadaniami organów lokalnych, kryterium związków ze środowiskiem i stosunkami lokalnymi itd.¹ Podkreśla się jednakże, iż kryteria te nie są doskonałe i nie pozwalają na jasne określenie charakteru i zakresu podatków lokalnych. Analiza normodawstwa nie pozwala również na udzielenie precyzyjnej odpowiedzi na pytanie, co to są podatki lokalne. Normodawstwo polskie posługuje się nazwą „podatki lokalne” („podatki i opłaty lokalne”) na określenie kilku podatków będących przedmiotem regulacji jednej ustawy, które stanowią źródła dochodów organów lokalnych². Ustawa ta nie zawiera jednak regulacji odnoszących się do wszystkich podatków wpływających do budżetów lokalnych, a nawet nie obejmuje unormowań dotyczących wszystkich podatków, w odniesieniu do których organy lokalne mają kompetencje stanowiące (kompetencje do kształtowania elementów konstrukcji podatków).

Dla dyskusji nad pojęciem czy raczej nad samymi podatkami lokalnymi pewne znaczenie miał charakter organów terenowych, które w Polsce, podobnie jak w innych państwach socjalistycznych, były organami państwa oraz zakres i natura prawna budżetu państwa obejmującego budżet centralny i budżety terenowe. W tym stanie rzeczy, mimo istnie-

¹ Por. M. Sochacka-Krysiak, *Podatki terenowe*, „Studia Finansowe”, 1987, nr 37, s. 22 i n.; B. Brzeziński, *Kompetencje prawotwórcze rad narodowych w dziedzinie podatków i opłat*, Toruń 1989, s. 55 i n.; tenże, *Regulacje prawne podatków i opłat lokalnych (uwagi de lege ferenda)*, „Nowe Prawo” 1984, nr 2, s. 46.

² Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (DzU nr 9, poz. 50).

nia pojęcia „podatki lokalne” (miejscowe, terenowe), nie można było mówić o przeciwstawieniu podatków lokalnych i podatków państwowych gdyż wszystkie podatki, w tym także i te określone mianem podatków lokalnych, były podatkami państwowymi. Jednakże i wówczas zasadne było poszukiwanie koncepcji podatków lokalnych i odróżnienie ich od podatków centralnych.

Obecnie na tle naszej rzeczywistości można stwierdzić, iż rozróżnienie podatków lokalnych i państwowych jest naturalną konsekwencją wprowadzenia samorządu terytorialnego. Podobne rozróżnienie występuje w normodawstwie i literaturze państw, w których samorząd funkcjonuje od dawna.

Podział na podatki państwowe i lokalne jest następstwem istnienia obok organów państwa organów lokalnych. Dlatego też należy przyjąć, iż podatki lokalne to te podatki, które w całości stanowią dochody organów lokalnych. Najczęściej będą one wpływały do budżetów lokalnych, choć mogą stanowić również dochód np. jakiegoś funduszu znajdującego się w dyspozycji władz lokalnych. Takie określenie cechy konstytutywnej podatków lokalnych, a zarazem ustalenie *fundamentum divisionis* podziału na podatki lokalne i państwowe (podział ten będzie bardziej rozbudowany w państwach federalnych) jest precyzyjne i łatwo uchwytnie, gdyż odwołuje się do podstawowych cech struktury państwa, a ponadto nawiązuje do genezy pojęcia „podatki lokalne”.

Ustalenie cechy konstytutywnej podatków lokalnych otwiera drogę do rozważań nad innymi cechami tych podatków, które można określić mianem pożądanych. Na plan pierwszy wysuwa się tu kwestia czy i jakie kompetencje powinny mieć organy lokalne w zakresie podatków określonych mianem lokalnych. Kwestia ta jest bardzo złożona i wymaga oddzielnych rozważań i analiz. Można jednak wysnuć tezę, iż organy lokalne powinny mieć kompetencje pozwalające na kształtowanie w pewnym zakresie wysokości podatków lokalnych³. Kompetencje takie oznaczają bowiem, iż organy lokalne mogą podejmować decyzje co do wysokości strony dochodowej budżetu, a nie tylko co do wykorzystania środków, na których wysokość nie mają wpływu⁴. Kompetencje takie sprawiają, iż sam akt uchwalania budżetu lokalnego ma większe znaczenie ustrojowe i gospodarcze, a cała wspólnota lokalna widzi powiązania między zadaniami realizowanymi przez organy lokalne a potrzebą zgromadzenia odpowiednich środków.

Opowiedzenie się za szerokim zakresem samorządności lokalnej oznacza uznanie za zasadne wyposażenia organów lokalnych w odpowiednie

³ Por. Brzeziński, *Kompetencje prawotwórcze...*, s. 185.

⁴ A. Dolorme, *La réiforme de la fiscalité locale 1959—1980*, Paryż 1981, s. 25.

kompetencje podatkowe. Jednakże zmniejszenie zakresu kompetencji podatkowych organów lokalnych nie oznacza, iż podatki, w stosunku do których nastąpiło owo zmniejszenie, przestały być podatkami lokalnymi. Stają się one wtedy podatkami lokalnymi obciążonymi istotnymi wadami czy niedostatkami, ale podatkami lokalnymi nie przestają być.

W piśmiennictwie wymienia się także szereg innych pożądanych cech podatków lokalnych. Wskazuje się, iż system podatków lokalnych powinien być sprawiedliwy, wewnętrznie spójny i winien zapewniać łatwość administrowania podatkami⁵. Pomijając kłopoty z odpowiedzią na pytanie: według jakich wartości oceniać będziemy, czy podatki są sprawiedliwe, podkreślić trzeba, iż tymi cechami powinny charakteryzować się w zasadzie wszystkie podatki. Nie są to zatem cechy, które trzeba byłoby specjalnie akcentować w stosunku do podatków lokalnych.

Przedmiot i podstawa opodatkowania w przypadku podatków lokalnych winny być mało mobilne i powinny wiązać się ze zjawiskami i środowiskiem lokalnym. Owa mała mobilność przedmiotu i podstawy ma zabezpieczyć przed migracją z terenów o wyższych podatkach lokalnych na tereny, gdzie te podatki są niższe. Z tych samych względów niekiedy wskazuje się, iż lokalne podatki nie powinny być progresywne.

Wielu autorów podkreśla, iż podatki lokalne powinny być wydajne i stanowić odpowiednie źródło finansowania potrzeb lokalnych. Powinna więc występować swego rodzaju adekwatność fiskalna podatków i zadań, jakie będą finansowane z budżetów lokalnych⁶. W praktyce podatki wpływające do budżetów lokalnych, tworzą szereg rozmaitych konstrukcji prawnych charakteryzujących się w różnym stopniu cechami, o których wyżej była mowa.

2. W państwach wysokouprzemysłowionych, gdzie z reguły mamy do czynienia z długim i nie przerwany funkcjonowaniem samorządu obecne systemy podatków lokalnych są owocem długotrwałej ewolucji. W wielu z tych państw ważnym źródłem dochodów budżetów lokalnych jest podatek dochodowy. Przy czym podkreślić trzeba, iż tam gdzie podatek dochodowy wpływa do budżetów lokalnych, z reguły wpływa on także do budżetu państwa. Zatem lokalny podatek dochodowy nie jest jedynym podatkiem tego typu, a relacje między lokalnymi a państwowymi podatkami dochodowymi kształtują się różnie.

Najczęściej lokalny podatek dochodowy ma tę samą podstawę i przed-

⁵ J. S. Klein, *Moderniser la fiscalité locale*, Paryż 1990, s. 111; J. Owens, J. Norregaard, *The Role of Lower Levels of Government, The Experience of Selected OECD Countries* (referat wygłoszony podczas 46 Kongresu Międzynarodowego Instytutu Finansów Publicznych), Bruksela 1990, maszynopis, s. 27.

⁶ Tamże.

miot opodatkowania co podatek państwowy, a władze lokalne decydują o stawkach i ewentualnie o zwolnieniach i ulgach. Taki system występuje np. w Danii, Norwegii, Szwecji, Finlandii⁷, Belgii⁸, Japonii⁹. W państwach skandynawskich lokalne podatki bezpośrednie występują od dawna¹⁰. Dziś podatek dochodowy odgrywa zasadniczą rolę jako źródło dochodów budżetów lokalnych w tych państwach. Stawki w lokalnych podatkach dochodowych mają charakter stawek proporcjonalnych, podczas gdy w podatkach państwowych są to stawki progresywne. Proporcjonalne stawki występują również w lokalnym podatku dochodowym w Belgii. Progresywne, choć stosunkowo niskie i o spłaszczonej skali, są stawki w lokalnym podatku dochodowym w Japonii. Lokalny podatek dochodowy możemy również spotkać w niektórych stanach w USA¹¹. Stawki z reguły są proporcjonalne. Lokalny podatek dochodowy często ma charakter podatku dodatkowego w stosunku do stanowego podatku dochodowego, a te obydwa podatki mają ten sam przedmiot i podstawę¹².

Podatek dochodowy jest także źródłem dochodów budżetów lokalnych w Szwajcarii. Jednakże rozwiązania szwajcarskie różnią się od wyżej omówionych. Władze lokalne Szwajcarii ustalają nie tylko stawki, ale także podstawę opodatkowania (w praktyce podstawa jest taka sama lub podobna jak w przypadku państwowego podatku dochodowego). Ponadto podkreślić trzeba, iż stawki w owym lokalnym podatku dochodowym są progresywne¹³.

Wpływy z podatku dochodowego mogą trafić do budżetów lokalnych również wówczas, kiedy nie ma oddzielnej konstrukcji lokalnego podatku dochodowego. W Niemczech, Austrii, Hiszpanii i Luksemburgu wpływy z podatku dochodowego są dzielone między szczeble budżetu i trafia-

⁷ L. Söderström, *Local Income Taxation: The Nordic Countries Style* (referat wygłoszony podczas 46 Kongresu Międzynarodowego Instytutu Finansów Publicznych) Bruksela 1990, maszynopis, s. 10 i n.; S. Hakamäki, R. Hansalo, P. Hoikka, *An Introduction to Local Government Activities Administration and Finance in Finland*, Tampere 1988, s. 90 i n.

⁸ J. Owens, E. Oberkampff, *Le financement des collectivités locales dans les membres des Communautés européennes*, „Revue Française de Finances Publiques” 1985, nr 12, s. 185.

⁹ *An Outline of Japanese Taxes* 1989, Tokio 1989, s. 230.

¹⁰ Söderström, *op. cit.*, s. 10; S. Dahlgren, *A Fiscal History of Sweden*, s. 12 i n.

¹¹ Alabama, Delaware, Indiana, Iowa, Kentucky, Maryland, Michigan, Missouri, New York, Ohio, Pensylwania.

¹² *Significant Features of Fiscal Federalism, Budget Processes and Tax Systems*, (opracowanie sporządzone przez Advisory Commission on Intergovernmental Relations), 1990, vol. 1, s. 57—59.

¹³ Owens, Norregaard, *op. cit.*, s. 30.

ją między innymi do budżetów lokalnych¹⁴. Mamy tu więc do czynienia z jednym podatkiem podzielonym między różne budżety. Nie jest to więc lokalny podatek dochodowy. Takie źródło można określić mianem źródła podzielonego.

Na podstawie dokonanego wyżej przeglądu dotyczącego rozwiązań odnoszących się do podatku dochodowego jako źródła dochodów budżetów lokalnych można dokonać pewnych uogólnień. Po pierwsze, lokalne podatki dochodowe mają z reguły charakter podatków dodatkowych w stosunku do podatków państwowych; mają te same lub podobne do państwowych przedmiot i podstawę opodatkowania. Po drugie zaś, stawki są w tych podatkach z reguły proporcjonalne lub progresywne, ale niskie i o spłaszczonej skali.

Te cechy wiążą się z przyczynami o dużej doniosłości gospodarczej i ustrojowej. Prowadzenie przez państwo skutecznej polityki gospodarczej wymaga jednolitego i spójnego wewnątrznie systemu podatkowego. Jednym z jego najważniejszych elementów jest podatek dochodowy jako kluczowe narzędzie polityki redystrybucyjnej państwa. Dlatego też lokalne podatki dochodowe to konstrukcje w zasadzie wtórne i zależne od podatków dochodowych państwowych. Tak więc, z jednej strony, poprzez ten podatek członkowie wspólnoty lokalnej świadczą na jej rzecz według swoich możliwości, z drugiej zaś strony, nie godzi to w państwową politykę redystrybucyjną.

Jak wyżej wskazano w wielu państwach źródłem dochodów budżetów lokalnych są podatki dochodowe. Jednakże mianem typowych podatków lokalnych określa się podatki obciążające majątek nieruchomy. Występują one w wielu państwach zarówno rozwiniętych (np. Australia, Austria, Dania, Japonia, Holandia, Szwecja, Niemcy, Hiszpania, Wielka Brytania, Nowa Zelandia, USA)¹⁵, jak i rozwijających się (np. Filipiny, Tajlandia, Brazylia, Kolumbia, Zimbabwe, Kenia, Zambia)¹⁶. Z reguły podatki te ciążą na budynkach i gruntach. Podstawę opodatkowania stanowi najczęściej wartość albo tzw. wartość czynszowa nieruchomości przy czym organy lokalne nie mają wpływu na ten element konstrukcji podatku (wyjątkiem jest pod tym względem Holandia, gdzie władze lo-

¹⁴ E. Melichar, *Die österreichische Finanzverfassung*, [w:] *Handbuch der österreichischen Finanzwirtschaft*, Innsbruck—Wien—München 1970, s. 26; A. Norton, *Federal Republic of Germany, The Future Role and Organisation of Local Government, Notes on Local and Regional Government in Advanced Western Democracies*, Birmingham 1987, s. 34.

¹⁵ Owens, Norregaard, *op. cit.*, s. 34.

¹⁶ N. Devas, *Local Taxation in Developing Countries, Some Critical Issues* (referat wygłoszony podczas międzynarodowej konferencji na temat finansów lokalnych), Łódź 1989, maszynopis, s. 15, 16.

kalne decydują, czy podstawą będzie wartość czy powierzchnia¹⁷. Organy lokalne ustalają natomiast stawki tego podatku i choć ich swoboda jest w tym zakresie w większości przypadków ograniczona stanowi to ważny instrument lokalnej polityki finansowej. Charakterystyczna dla tych podatków jest długa lista zwolnień i ulg o różnym charakterze. Najczęściej zwolnione są nieruchomości będące własnością państwa i samorządu. Wolne są również drogi, linie kolejowe i inne nieruchomości służące transportowi. Ulgi i zwolnienia dotyczą także rolnictwa, leśnictwa oraz wydobywania surowców i minerałów. Niekiedy z ulg i zwolnień korzystają obiekty sportowe, religijne, służące pomocy i opiece społecznej, oświacie itd.

Lokalne podatki majątkowe, odmiennie od lokalnych podatków dochodowych, stanowią na ogół samodzielne konstrukcje prawne choć, np. w Belgii lokalny podatek majątkowy ma charakter dodatku do podatku państwowego (*les centimes additionels au précompte immobilier*)¹⁸.

Rozwiązania prawne w zakresie lokalnych podatków majątkowych obciążających nieruchomości stosowane w poszczególnych państwach różnią się między sobą. Różnice mają charakter zarówno formalny, jak i merytoryczny.

W niektórych państwach mamy do czynienia z jedną konstrukcją podatkową w szerokim zakresie przedmiotowym. Taki charakter miały brytyjskie *rates*, które były niczym innym jak podatkiem majątkowym o szerokim przedmiocie ciężącym zarówno na gruntach, jak i budynkach¹⁹. W Niemczech *Grundsteuer* dotyczy nieruchomości nie wykorzystywanych na cele rolnicze, w tym także budynków, jak i nieruchomości rolnych i leśnych²⁰. Szeroki zakres przedmiotowy ma japoński podatek majątkowy ciężący na gruntach, domach i środkach produkcji²¹.

Inny charakter i kształt prawny mają rozwiązania francuskie. Występują tu trzy oddzielne konstrukcje lokalnych podatków majątkowych. Jedna z nich dotyczy gruntów nie zabudowanych, druga zabudowanych, trzecia zaś mieszkań. Podstawą we wszystkich przypadkach jest wartość czynszowa. Stawki ustalane są przez rady lokalne, przy czym nie mogą one przekroczyć pewnej granicy (2,5-krotnej wysokości średniej stawki

¹⁷ *The Financial Relationship between Central and Local Government* (wydawnictwo holenderskiego ministerstwa finansów), 1984, s. 31; Owens, Oberkampff, *op. cit.*, s. 187.

¹⁸ Klein, *op. cit.*, s. 122.

¹⁹ N. Flynn, *Financing of Local Government in Great Britain*, [w:] *Problemes et Perspectives des Finances Locales*, Łódź 1985, s. 133.

²⁰ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss*, Köln 1989, s. 478 i n.; Norton, *op. cit.*, s. 33, 34.

²¹ *An Outline of Japanese Taxes 1989*, s. 235.

krajowej albo w danym departamencie w poprzednim roku) i muszą być zachowane określone przepisami relacje między stawkami poszczególnych podatków²². Według opinii radnych i przedstawicieli lokalnych służb finansowych we Francji ustalanie stawek w tych podatkach należy do kluczowych instrumentów finansowych znajdujących się w dyspozycji rad lokalnych. Jednocześnie podatki te są szeroko krytykowane, formułuje się szereg propozycji zmian ich konstrukcji²³.

Oddzielne opodatkowanie gruntów nie zabudowanych i zabudowanych występuje także w Danii, choć rozwiązania duńskie różnią się znacznie od francuskich (inna jest np. podstawa opodatkowania, w Danii podstawą jest wartość, a nie wartość czynszowa)²⁴.

Interesujące rozwiązania w zakresie tego rodzaju podatków obowiązują w Hiszpanii, gdzie obok podatku od nieruchomości (gruntu) istnieje podatek lokalny od wzrostu wartości gruntu²⁵.

Podatki od majątku nieruchomego mają szereg cech, które sprawiają, iż ustawodawcy wielu państw przekazują je organom lokalnym, a w piśmiennictwie wskazuje się, że są to typowe podatki lokalne. Wiele przesłanek przemawia za słusznością takiego stanowiska. Przede wszystkim przedmiot opodatkowania jest ściśle i trwale związany z obszarem i charakterem jednostki podziału terytorialnego (np. gminy). W związku z tym nie ma ryzyka migracji nawet przy zróżnicowanych stawkach. Podkreślić trzeba także, iż istnieje szereg powiązań między rodzajem, charakterem i sposobem wykorzystywania nieruchomości a zadaniami władz lokalnych, i co za tym idzie, wydatkami budżetów lokalnych. Powiązania te niejako w naturalny sposób uzasadniają kompetencje organów lokalnych w zakresie tych podatków. Ponadto cechy przedmiotu i podstawy opodatkowania sprawiają, iż podatki te są źródłem pewnym, a rozmiary dają się stosunkowo łatwo przewidzieć. Nie bez znaczenia jest również to, że podatki te nie są trudne w administrowaniu.

²² Por. na temat tych podatków: L. Trotabas, J. M. Cotteret, *Droit fiscal*, Paryż 1980, s. 279 i n.; Bourdin, *Les finances communales*, Paryż 1988, s. 109 i n.; P. Joly, *Inventaire general des impots locaux*, Paryż 1986, s. 13 i n.; *Guide budgetaire communal, departamental et regional* 1990, Paryż 1990, s. 106 i n.; V. Chomentowski, *Financer les équipements communaux*, Paryż 1989, s. 127 i n.

²³ Klein, *op. cit.*, s. 111 i n.

²⁴ Tamże, s. 123, 124.

²⁵ E. Simon Acosta, *El impuesto municipal sobre solares*, [w:] *Manual de derecho tributario local*, red. J. Ferreiro Lapatza i E. Simon Acosta, Barcelona 1987, s. 323 i n.; por. tamże opracowania: J. E. Rebes, I. Sole i E. Simon Acosta, *El impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos*, s. 361 i n.; E. Simon Acosta, *Tributos locales*, [w:] *Tratado de derecho municipal*, Madrid 1988, s. 2306 i n.

Podatki dochodowe i podatki od majątku nieruchomego bezwzględnie dominują wśród podatków lokalnych, wszelako nie wyczerpują one listy tych podatków.

Podatki dochodowe i od nieruchomości (majątku nieruchomego) bezpośrednio bądź pośrednio mogą dotyczyć działalności gospodarczej, jednakże, choć rzadko, można spotkać także inne konstrukcje podatków lokalnych obciążających działalność gospodarczą. Przykładami takich podatków są: francuski *taxe professionnelle* i niemiecki *Gewerbesteuer*. *Taxe professionnelle* ciąży na osobach fizycznych i prawnych prowadzących działalność gospodarczą na własny rachunek. Podstawa opodatkowania składa się z dwóch elementów: wartości czynszowej (*valeur locative*) środków trwałych w tym także budynków oraz płac. Stawki są ustalane przez rady lokalne, których swoboda jest w tym zakresie ograniczona, podobnie jak w przypadku innych podatków omówionych wcześniej²⁶.

Niemiecki *Gewerbesteuer* ciężący na działalności gospodarczej ma także złożoną podstawę opodatkowania. Składają się na nią: zysk i wartość przedsiębiorstwa²⁷. Podobny podatek istnieje także w Austrii.

Podatki obciążające sprzedaż produktów, a więc podatki o charakterze przychodowym, w Europie z reguły nie stanowią źródła dochodów budżetów lokalnych. Lokalne podatki o takim charakterze występują natomiast w USA (w ponad 30 stanach) i w Kanadzie²⁸.

Dochodami budżetów lokalnych, poza wymienionymi wyżej podatkami, są także lub mogą być (podatki fakultatywne) wpływy z innych podatków o różnej konstrukcji i niewielkim na ogół znaczeniu fiskalnym. Wśród tych podatków występują np. podatki od pojazdów mechanicznych, od rozrywek, od posiadania zwierząt itd.

Wśród nowych konstrukcji prawnych w zakresie podatków lokalnych na szczególną uwagę zasługuje brytyjski „Poll Tax”. W kwietniu 1990 roku podatek ten zastąpił wspomniane wyżej *rates*. „Poll Tax” oznacza w języku angielskim „pogłównne”. „Poll Tax” płacą osoby powyżej 18 roku życia. W zasadzie każdy podatnik płaci tę samą kwotę niezależnie od swoich dochodów czy sytuacji majątkowej²⁹. Podatek ten wzbudzał i wzbudza wiele dyskusji w Wielkiej Brytanii. Ma on swoich zwolenników jak i zdecydowanych przeciwników. Jego zwolennicy wskazują, iż

²⁶ Trotabas, Cotteret, *op. cit.*, s. 281, 282; Joly, *op. cit.*, s. 20–22; V. Charles, *Initiation aux finances communales*, Paryż 1988, s. 143.

²⁷ Owens, Norregaard, *op. cit.*, s. 35; Norton, *op. cit.*, s. 33.

²⁸ Owens, Norregaard, *op. cit.*, s. 35; A. Norton, *Local Government in other Western Democracies. The Future Role and Organisation*, Birmingham 1986, s. 45.

²⁹ *Local Government, A Basic Guide*, Leicester 1990, s. 6.

jednakowej pozycji członka wspólnoty powinny odpowiadać jednakowe świadczenia na rzecz tej wspólnoty, a taką właśnie zasadę realizuje konstrukcja „Poll Tax”. Przeciwnicy tego podatku odrzucają tę zasadę jako niesprawiedliwą podkreślając, iż co prawda każdy członek wspólnoty powinien świadczyć na jej rzecz, ale owo świadczenie powinno uwzględnić jego sytuację materialną, innymi słowy członek wspólnoty powinien świadczyć na jej rzecz w miarę swoich możliwości.

3. W państwach Europy Środkowej i Wschodniej zwanych do niedawna państwami socjalistycznymi wpływy podatkowe budżetów lokalnych kształtowały się odmiennie od omówionych wyżej.

Istotną rolę w budżetach lokalnych zwanych w normodawstwie i piśmiennictwie budżetami terenowymi odgrywały podatki od przedsiębiorstw państwowych podporządkowanych organom terenowym. Ogólna zasada rządząca rozliczeniami przedsiębiorstw z budżetem była taka, iż przedsiębiorstwa rozliczały się z budżetem tych organów, którym były podporządkowane. W myśl tej zasady podatki i inne wpłaty przedsiębiorstw terenowych wpływały do budżetów terenowych³⁰. Zatem od liczby, charakteru i efektywności działania przedsiębiorstw terenowych zależały rozmiary dochodów budżetów terenowych z tego źródła³¹. Przedsiębiorstwa terenowe były obciążone różnymi podatkami. Należały do nich: podatek obrotowy, podatki od dochodu, podatek od majątku przedsiębiorstwa, podatki od płac, itd. Od zasady rozliczenia się ze szczeblem, któremu przedsiębiorstwo jest podporządkowane można było spotkać kilka wyjątków. W ZSRR, Czechosłowacji i na Węgrzech wpływy z podatku obrotowego nie trafiały do budżetów terenowych. Na Węgrzech występował powszechny podatek terenowy ciążyący na wszystkich przedsiębiorstwach państwowych bez względu na ich podporządkowanie³². W Polsce podatek od nieruchomości od wszystkich przedsiębiorstw państwowych wpływał do budżetów terenowych. Do budżetów tych wpływał również w znacznej części (85⁰/₀) podatek od płac od przedsiębiorstw podporządkowanych szczeblowi centralnemu. Było to więc w istocie źródło podzielone.

Z reguły do budżetów terenowych wpływały podatki od spółdzielni. Wyjątkiem w tym zakresie były rozwiązania węgierskie i radzieckie³³.

³⁰ H. Sochacka-Krysiak, M. Pietrewicz, *Gospodarka terenowa*, Warszawa 1986, s. 95 i n.

³¹ N. Gajl, *Budżet a skarb państwa*, Warszawa 1974, s. 318; *taż*, *Nowe koncepcje i konstrukcje prawne kierowania i funkcjonowania gospodarki miejskiej i regionu*, [w:] *Struktura prawno-administracyjna i finansowa gospodarki miast uprzemysłowionych*, red. N. Gajl, Wrocław 1978, s. 314 i n.

³² Sochacka-Krysiak, Pietrewicz, *op. cit.*, s. 97.

³³ N. Gajl, W. Nykiel, H. Sochacka-Krysiak, *Gospodarka finansowa*

Dochodami budżetów terenowych były także podatki od majątku nieruchomościowego.

W krajach socjalistycznych występowały różne formy opodatkowania wynagrodzeń i innych dochodów osobistych ludności³⁴. Najczęściej podatki te wpływały do budżetów terenowych choć np. w NRD i ZSRR były to dochody budżetu centralnego.

Do budżetów terenowych trafiały także wpływy z opodatkowania gospodarki nieuspołecznionej (najczęściej drobnego rzemiosła)³⁵.

W normodawstwie państw socjalistycznych występowało pojęcie podatków lokalnych jednakże, jak wyżej wskazano, nie można tych podatków przeciwstawiać podatkom państwowym, a ponadto podatki te nie wyczerpywały katalogu podatków wpływających do budżetów lokalnych (terenowych).

Dokonany wyżej pobieżny przegląd podatków wpływających do budżetów terenowych w państwach socjalistycznych ujawnia jedną z najważniejszych cech systemów podatkowych w tych państwach, a mianowicie stosowanie różnych konstrukcji podatkowych w odniesieniu do sektora uspołecznionego, nie uspołecznionego i ludności.

Przegląd ten wskazuje ponadto, iż budżety centralne korzystały przede wszystkim z dochodów płynących od przedsiębiorstw państwowych natomiast budżety terenowe z podatków od ludności, gospodarki nie uspołecznionej, spółdzielczości oraz państwowych przedsiębiorstw terenowych.

Wraz ze zmianami ustrojowymi i gospodarczymi w krajach Europy Środkowej i Wschodniej w ostatnich latach, przeobrażeniom podlega także system władz lokalnych i ważne dla funkcjonowania owego systemu finanse lokalne. Wskazuje się, iż w nowo ukształtowanych systemach finansowych władz lokalnych ważną rolę winny odegrać podatki lokalne. Podkreśla się także konieczność wyposażenia organów lokalnych w odpowiednie kompetencje w zakresie tych podatków³⁶.

Przykładem państwa, w którym zmiany charakteru organów lokalnych przybrały postać gruntownej reformy jest Polska. Reformie ustro-

w systemie rad terenowych, [w:] *System terenowych organów władzy i administracji państwowej w europejskich państwach socjalistycznych*, red. B. Zawadzka, Wrocław, Warszawa, Kraków, Gdańsk, Łódź 1985, s. 329, 330.

³⁴ I. Bolkowskiak, *Opodatkowanie dochodów ludności w warunkach reformy gospodarczej (zarys koncepcji na tle systemów podatkowych krajów socjalistycznych)*, Warszawa 1985, s. 110 i n.

³⁵ N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1986, s. 142, 143.

³⁶ V. Hacík, S. Lushin, *Public Finance with Several Levels of Government: The Experience of East European Countries* (referat wygłoszony podczas 46 Kongresu Międzynarodowego Instytutu Finansów Publicznych), Bruksela 1990, maszynopis, s. 7 i n.

jowej towarzyszą zmiany systemu finansowego, w tym także zmiany unormowań odnoszących się do podatków lokalnych. Problematyka podatków lokalnych w Polsce jest wszakże przedmiotem oddzielnego opracowania.

Uniwersytet Łódzki

Włodzimierz Nykiel

LOCAL TAXES — LEGAL COMPARATIVE ASPECTS

The division into national and local taxes is a consequence of existence of local organs along with central organs. Therefore it should be admitted that local taxes are those which as a whole make the revenue of local organs. As a rule these revenues will go to the local budget, although they may become the income of e.g. a fund at disposal of the local authorities. Such definition of constitutive features of local taxes and determination of „fundamentum divitionis” into local taxes and national taxes (this division will be more developed in federal states) is precise and well perceptible as it refers to the basic features of state structure and also to the origin of the term „local taxes”. In the developed countries, where functioning of local government is well established, the present systems of local taxes are the result of a long-lasting evolution. In several of those countries an important source of local budget revenue is the income tax. It should be stressed that where the income tax supplies the local budgets, as a rule it also supplies the central budget. Thus the local income tax is not the only tax of that type, and the relationship between local and national income taxes is variously shaped.

The taxes on real property are considered to be typical local taxes. As a rule they are taxes on premises and land. The basis for tax assesment is usually the value or so-called rent value of the property, where the local organs have no influence on that element of the tax structure (an exception is here Holland where the local authorities decide whether the basis for assesment will be the value or area). But the local authorities determine the rates of the tax and, although their discretion in this respect is mostly restricted, it makes an important instrument of the local financial policy. It is characteristic of these taxes that there is a long list of exemptions and reductions of various character. Most often the exemptions refer to the real property owned by the state or local government. Free from tax are also the roads, railways and other real estate serving the public transport. Reductions and exemptions are also the privilege of agriculture, forestry and mining industry. Sometimes reductions and exemptions are granted to sport centres, places of religious worship, institutions of social welfare, education, etc.

The revenue of local budgets are also or may be the facultative taxes, i.e. the revenue from other taxes of various construction but usually of little fiscal importance.

Among the new legal constructions of local taxes the British Poll Tax deserves special attention. The levy introduced in April 1990 has raised much controversy in Britain.

In the socialist countries the central budgets took advantage first of all of the payments from state-owned enterprises, whereas the local budgets got their revenue

from the taxes imposed on the citizens, the private sector, the cooperatives and the state-owned local enterprises.

Along with the structural and economic transition in the countries of Middle and Eastern Europe, which takes place lately, changes also occur in the system of local authorities and in public finance, so vital for the system. It has been indicated that in the newly-shaped financial systems of local authorities the local taxes should play an important role. It has been also stressed that the local organs should be provided with proper competence as regards the local taxes.