

Andrzej Borodo, Eligiusz Drgas

PODATKI W SYSTEMIE DOCHODÓW WŁADZ LOKALNYCH

1. Dochody władz lokalnych w Polsce tworzą system złożony z wielu elementów¹. Główną pozycję wśród dochodów tego systemu zajmują podatki lokalne. Występują jednak (lub mogą wystąpić) i inne dochody: opłaty lokalne, dopłaty użytkowników do inwestycji publicznych, wpływy z majątku znajdującego się w dyspozycji samorządu terytorialnego, dobrowolne wpłaty osób fizycznych lub jednostek gospodarczych, dochody zwrotne (w formie kredytów bankowych, pożyczek obligacyjnych), wpływy z samoopodatkowania mieszkańców. Odrębną pozycję wśród dochodów władz lokalnych w Polsce zajmują dochody wyrównawcze, tj. dochody przekazywane do budżetu lokalnego z budżetu władz lokalnych wyższego szczebla lub z budżetu państwowego (centralnego). Dochody wyrównawcze występują w formie dotacji ogólnych i dotacji celowych oraz w formie procentowych udziałów danego budżetu lokalnego w dochodach własnych budżetu wyższego stopnia. W świetle ustawy z 8.03.1990 r. o samorządzie terytorialnym² dochodami wyrównawczymi gmin będą zobiektywizowane subwencje ogólne przekazywane z budżetu centralnego, a także dotacje celowe na realizację zadań zleconych.

Wymienione wyżej dochody władz lokalnych można podzielić na trzy podstawowe grupy: dochody własne, dochody wyrównawcze i dochody zwrotne. Wśród dochodów własnych podstawowe znaczenie mają podatki lokalne.

2. Ogół występujących w danym państwie podatków jest przedmiotem podziału, w następstwie którego wyodrębnia się grupę podatków centralnych (państwowych) — przekazywanych na rzecz budżetu cen-

¹ A. Borodo, *Prawo finansowe rad narodowych*, Toruń 1988, s. 85 i n.

² DzU 1990, nr 16, poz. 95; opracowanie powstało przed uchwaleniem nowej ustawy o dochodach gmin.

tralnego (państwowego) i grupę podatków terenowych (lokalnych) — wpływających do budżetów władz lokalnych. Podatki terenowe można podzielić dalej, zależnie od rodzaju władz lokalnych, na rzecz którego zostały one przekazane. Przykładowo w Polsce podatki lokalne można było podzielić na podatki wojewódzkie, miejskie i gminne. Zakładając — teoretycznie — że system podatkowy obejmuje np. 20 różnego rodzaju podatków (obrotowych, dochodowych, majątkowych itd.) można ustalić, że np. 10 podatków będzie podatkami centralnymi, 4 — podatkami wojewódzkimi, a 6 — miejskimi lub gminnymi. Ten pionowy podział podatków, tj. podział według hierarchicznie ułożonych szczebli władzy publicznej (szczebel centralny, wojewódzki, miejski, gminny) powinien być dokonany w systemie finansów publicznych każdego kraju.

Przydzielenie podatków do poszczególnych szczebli władzy publicznej nie może być jednak ani mechaniczne, ani dowolne, lecz musi ściśle nawiązywać do warunków działania i charakteru poszczególnych szczebli (poziomów) władzy, zakresu i rodzaju zadań, jakie poszczególne ośrodki władzy publicznej mają realizować, a także do właściwości i specyfiki poszczególnych podatków. Rozdzielenie podatków na grupy przypisane do danego szczebla władzy jest więc złożonym i trudnym problemem. Przy jego rozwiązywaniu powinna być realizowana zasada: maksimum korzyści płynących z takiego a nie innego właśnie podziału podatków.

3. Zauważmy, że wszystkie podatki, zarówno centralne, jak i terenowe powstają zawsze w obrębie działania władz lokalnych, w mieście lub w gminie. Każda jednostka gospodarcza i każda osoba fizyczna (poszczególni podatnicy) ma swą siedzibę lub miejsce zamieszkania w gminie: miejskiej lub wiejskiej. Jedynie cła inkasowane są na granicy kraju, wszystkie inne podatki czy opłaty powstają „w terenie”, w związku z działalnością konkretnego podatnika, który ma konkretne *locum* w danej miejscowości. W pewnym sensie więc wszystkie podatki mają lokalny charakter, a przynajmniej lokalne uwarunkowania.

Oczywiste jest jednak, że organy i jednostki centralne muszą czerpać swe własne dochody podatkowe przeznaczone na wykonywanie zadań centralnych. Centralne władze państwowe przejmują więc niektóre podatki na rzecz budżetu centralnego. Z reguły główne, najbardziej wydajne podatki są ustawowo przydzielone władzom centralnym państwa. Podatki nie przejęte przez władze centralne zostają do dyspozycji władz lokalnych. Z tym jednak, że władze centralne państwa powinny dokonać ustawowego podziału tych pozostałych podatków na podatki szczebla miejskiego (gminnego) oraz podatki wyższego szczebla władz lokalnych, np. wojewódzkiego czy powiatowego.

W niektórych systemach finansowoprawnych, np. w RFN³ lub Austrii⁴ występuje grupa podatków wspólnych (*Gemeinschaftsteuern*), tj. takich, które wspólnie przysługują władzom centralnym (związkowym) i władzom niższego stopnia (krajom związkowym, gminom) i są według różnych kryteriów (m. in. kryterium liczby mieszkańców) rozdzielane pomiędzy poszczególne szczeble władzy.

4. Przedmiotem wielu rozważań jest problem, które podatki powinny być ustalone jako dochody władz lokalnych⁵. Postuluje się, aby podatki przekazane władzom lokalnym były związane z działalnością terenową, z zadaniami samorządu terytorialnego, aby mogły też być elementem mechanizmu bodźcowego, zgodnie z którym organy samorządu terytorialnego będą miały wpływ na kształtowanie się i wydajność podatków lokalnych, lub też, że będą one wyznacznikiem wydatków budżetów lokalnych i będą blisko związane z działalnością miejscową. Z tego punktu widzenia byłoby niesłuszne, aby dochody z ceł lub podatku od alkoholu były dochodami władz lokalnych, natomiast uzasadnione jest, aby dochodami lokalnymi były podatki od nieruchomości (które położone są przecież na danym terenie i związane są z działalnością terenową), podatki od rolników, od rzemiosła, od wynagrodzeń pracowniczych itp. Na działalność rzemiosła i rolników mogą bowiem władze terenowe oddziaływać (a tym samym dynamizować wpływy z tych źródeł), a np. podatki od wynagrodzeń pracowniczych łączą się pośrednio z działalnością lokalną, gdyż związane są z liczbą osób świadczących pracę na obszarze działania władz lokalnych.

5. W latach osiemdziesiątych w Polsce dochody publiczne (podatki, opłaty, cła) zostały podzielone pomiędzy trzy szczeble władz, tj. szczebel centralny, wojewódzki i gminny (miejski) ustawą z 3.12.1984 r. — prawo budżetowe⁶, a także — w ogólnym ujęciu — ustawą z 20.07.1983 r. o systemie rad narodowych i samorządu terytorialnego⁷. Z przepisów tych wynika, że województwom, miastom i gminom zostały przydzielone prawie wszystkie podatki od jednostek gospodarki nieuspołecznionej i ludności, podatki od spółdzielni, podatki od przedsiębiorstw terenowych oraz dwa (spośród czterech) podatki od państwowych przedsiębiorstw centralnych (tj. podporządkowanych organom centralnym).

³ Patrz art. 106 i 107 konstytucji RFN, w zbiorze *Haushaltsrecht des Bundes*, Bonn 1979, s. 34—37.

⁴ H. Horny, *Der Finanzansgleich für die Jahre 1985—1988*, Linz 1985, s. 187 i n.

⁵ Por. J. Wierzbicki, *Budżety terenowe w Polsce Ludowej*, Poznań 1967, s. 168 i n.; H. Sochacka-Krysiak, M. Pietrewicz, *Gospodarka terenowa*, Warszawa 1986, s. 87 i n.

⁶ DzU 1984, nr 56, poz. 283, uchylona w 1991 r.

⁷ DzU 1983, nr 41, poz. 185, uchylona w 1990 r.

Wspomniane dwa podatki to: podatek od nieruchomości (który wpływa do budżetów stopnia podstawowego) i podatek od plac, w wysokości 85% wpływów, który zasila dochody budżetów stopnia wojewódzkiego. Główne podatki od przedsiębiorstw centralnych, tj. podatek dochodowy i podatek obrotowy są dochodami budżetu centralnego.

6. Podatkami lokalnymi w świetle obowiązujących w latach osiemdziesiątych regulacji prawnych są m. in. takie podatki jak podatek od spadków i darowizn i podatek wyrównawczy. W dodatku są to podatki najniższego szczebla władzy: budżetu miasta lub gminy. Wydaje się, że jest to niewłaściwe rozwiązanie. Zauważmy, że np. wpływy z podatku wyrównawczego, tj. podatku od wysokich wynagrodzeń, przekraczających określony limit mogą w ogóle nie wystąpić w bardzo wielu gminach. A wpływy z podatku od spadków i darowizn z kolei są całkowicie niezależne od działań (aktywności) lokalnych władz gminnych lub miejskich. Nie są w ogóle powiązane z działalnością lokalną. Wydaje się, że te dwa podatki powinny być podatkami centralnymi lub ewentualnie wojewódzkimi lecz nie podatkami miasta czy gminy.

7. Trafne i uzasadnione jest przydzielenie miastom i gminom podatków: od nieruchomości, rolnego oraz od rzemiosła i innych drobnych, prywatnych jednostek gospodarczych.

Podatek od nieruchomości jest typowym podatkiem lokalnym. Władanie nieruchomością jest w szczególnie silny sposób powiązane z działalnością władz lokalnych. Występuje tu sprzężenie zwrotne: Posiadacze nieruchomości, zarówno osoby fizyczne, jak i przedsiębiorstwa korzystają z urządzeń infrastruktury technicznej i społecznej powoływanych, organizowanych i finansowanych przez władze lokalne, takich jak wodociągi, ciepłociągi, drogi, oczyszczalnie ścieków, urządzenia oświatowe i kulturalne itp. Powinni więc oni płacić podatki, w oparciu o które te urządzenia można będzie budować i utrzymywać w należytym stanie. Posiadacze nieruchomości są głównymi użytkownikami miejscowych urządzeń infrastruktury technicznej i społecznej. Władze lokalne powinny więc głównie do nich się zwracać z roszczeniami podatkowymi. Z drugiej strony posiadacze nieruchomości powinni kierować swe pretensje co do rodzaju i jakości usług infrastrukturalnych pod adresem władz terenowych, na rzecz których płacą podatki od nieruchomości.

Podatek rolny (czyli podatek od nieruchomości rolnych) oraz podatek obrotowy i dochodowy od zamieszkałych w gminie (mieście) rzemieślników i innych drobnych producentów zajmujących się działalnością zarobkową także powinny być podatkami lokalnymi. Z jednej bowiem strony wspomniane podmioty korzystają z urządzeń lokalnych (wodociągów, dróg itp.) i zużywają je, a z drugiej strony od poziomu i jakości owych usług (wykonywanych lub organizowanych przez wła-

dze lokalne) zależy jakość i poziom produkcji, a więc i zysków tych producentów. Obie strony są od siebie wzajemnie uzależnione: rolnicy, rzemieślnicy i inne podmioty gospodarcze dlatego, ponieważ od tego czy w gminie (mieście) występują drogi, urządzenia wodociągowe, gazownicze itp. zależy jakość i skala ich produkcji; władze lokalne dlatego — gdyż bez współdziałania ze wspomnianymi podmiotami gospodarczymi, a zwłaszcza bez uzyskiwania od nich odpowiednich wpływów podatkowych nie będą w stanie zapewnić usług infrastrukturalnych na zadowalającym poziomie.

8. Wśród podatków i opłat lokalnych występujących w Polsce są też drobne podatki i opłaty o bardzo niewielkim znaczeniu uregulowane w ustawie z 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁸. Do płatności tych należą: podatek drogowy, podatek od posiadania psów, opłata targowa, opłata miejscowa (klimatyczna). Stanowią one bardzo nieznaczny ułamek dochodów lokalnych. Głównymi podatkami lokalnymi są bowiem wspomniane podatki od nieruchomości, podatek rolny, podatek obrotowy i dochodowy od rzemieślników i innych osób prowadzących działalność zarobkową, podatki od przedsiębiorstw terenowych, podatki od spółdzielni. W związku z tym należy też zauważyć, że wspomniana ustawa o podatkach i opłatach lokalnych z 1985 r. miała błędny, mylący tytuł (nazwę). Była to bowiem ustawa tylko o niektórych i to najdrobniejszych podatkach i opłatach lokalnych⁹. Wydaje się też, że rola i znaczenie podatku drogowego, jako źródła dochodów władz lokalnych powinna znacznie wzrosnąć. Podatek ten powinien stać się podatkiem celowym — głównym źródłem finansowania rozwoju i utrzymania dróg.

9. Trudno przyjąć inne rozwiązanie od tego, aby podatki od przedsiębiorstw terenowych (lokalnych) były dochodami budżetu lokalnego. Można się jednak w tym kontekście zastanowić czy tradycyjne przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, tj. przedsiębiorstwa z zakresu gospodarki komunalnej (wodociągowe, ciepłownicze, komunikacji miejskiej) w ogóle powinny płacić jakiegokolwiek podatki. Wszystkie podatki wpływają przecież na podniesienie ceny, co w przypadku usług komunalnych budzi specjalne zastrzeżenia. Ponadto, wiele przedsiębiorstw ze sfery gospodarki komunalnej jest dotowanych z budżetu lokalnego, czasem w wysokim stopniu. Owe dotacje mogą być o tyle większe, o ile wyższe podatki będą musiały te przedsiębiorstwa płacić¹⁰. Wydaje się,

⁸ Ustawa z 14.03.1985, DzU nr 12, poz. 50 uchylona w 1991 r.

⁹ W 1990 r. do ustawy tej wprowadzono jednak podatek od nieruchomości od osób prawnych, wyłączając go jednocześnie z ustawy z 1982 r. o opodatkowaniu j.g.u. Por. ustawa z 28.12.1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, DzU nr 74, poz. 443.

¹⁰ Por. Borodo, *op. cit.*, s. 141—143.

że rozwiązanie, zgodnie z którym przedsiębiorstwa komunalne nie będą ani płacić podatków, ani otrzymywać dotacji byłoby najbardziej uzasadnione.

10. Podstawowym podatkiem władz wojewódzkich (budżetów s'opnia wojewódzkiego) był — w świetle ustawodawstwa finansowego lat osiemdziesiątych — podatek od plac od jednostek gospodarki uspołecznionej (zarówno przedsiębiorstw centralnych, jak i przedsiębiorstw lokalnych). Podatek ten to 20⁰/₀ funduszu plac danego przedsiębiorstwa. Jednak wpływał on do budżetu wojewódzkiego nie w 100⁰/₀, lecz w 85⁰/₀. Podatek ten miał odzwierciedlać wydatki na infrastrukturę społeczną i techniczną¹¹, dokonywane przez władze terenowe. Można przyjąć, że zapotrzebowanie na urządzenia infrastrukturalne związane jest z liczbą ludności danego województwa, miasta, gminy. Liczba mieszkańców danej jednostki lokalnej nawiązuje — pośrednio — do liczby zatrudnionych, a tym samym do rozmiarów funduszu plac. Podatek stanowiący 20⁰/₀ funduszu plac może więc być traktowany jako wskaźnik ukazujący zależność między potrzebami w zakresie infrastruktury a wydatkami na te cele. Wydaje się, że podobną funkcję, co obecny 20⁰/₀ podatek od plac może pełnić podatek od dochodów osobistych ludności, jeżeli będzie on przydzielony organom lokalnym. Przy czym nie musi ten podatek przypadać władzom lokalnym w 100⁰/₀, może być np. w 50⁰/₀ dochodem lokalnym, a w 50⁰/₀ centralnym.

11. Problem ile podatków oraz które i jakiego rodzaju podatki powinny być przekazane władzom lokalnym uwarunkowany jest rodzajem i zakresem zadań, które organy lokalne powinny wykonywać. Punktem wyjścia dla przekazania władzom lokalnym odnośnych dochodów podatkowych i innych dochodów publicznych jest przekazanie tym władzom takich, a nie innych zadań. Wpływy z podatków lokalnych powinny umożliwić lokalnym władzom realizację przekazanych im ustawowo zadań publicznych. Wpływy z podatków lokalnych muszą być dostosowane do wielkości zadań lokalnych. Zasada zależności pomiędzy zadaniami lokalnymi z jednej strony, a podatkami lokalnymi z drugiej jest wyrażana m. in. w Europejskiej Karcie Samorządu Terytorialnego przyjętej przez państwa członkowskie EWG w 1985 r.¹²

12. Wspomniana Karta formułuje także inną zasadę, widoczną w ustawodawstwie wielu państw (RFN, W. Brytania, Francja), która zresztą w bardzo niewielkim stopniu jest stosowana także w Polsce. Otóż władze lokalne powinny ustanawiać stawki podatkowe w stosun-

¹¹ Por. J. Kaleta, W. Romanowska, *Finanse organizacji gospodarczych*, Warszawa 1984, s. 53.

¹² BGBl 1987, t. 2, nr 3.

ku do podatków, które zostały im na stałe przekazane. O ostatecznej wysokości wpływów podatkowych i o wysokości obciążenia podatkowego lokalnych podatników decydować musi organ władzy lokalnej. Organ ten powinien dostosowywać rozmiary lokalnych wpływów podatkowych do miejscowych potrzeb, manewrując odpowiednio stawką podatkową. Gdy potrzeby rosną i np. trzeba wybudować drogi, wodociągi, oczyszczalnie, obiekty sportowe itp. to trzeba zwiększyć wpływy podatkowe poprzez zwiększenie stawek podatków.

Jest więc koniecznością, aby stosowane w Polsce podatki lokalne, tj. podatki od nieruchomości (zarówno od osób fizycznych, jak i od przedsiębiorstw), podatek rolny, podatek dochodowy od osób fizycznych, a zwłaszcza od rzemiosła, i innych drobnych producentów były podatkami, co do których lokalne władze samorządowe co roku ustalają odpowiednie stawki podatkowe — stosownie do potrzeb miejscowych, a także innych uwarunkowań. Stawki mogą być różne w różnych okresach, zależnie od potrzeb. Różne też będą w różnych gminach i regionach. Coroczne ustalanie tych stawek stałoby się głównym instrumentem realizacji lokalnej polityki finansowopodatkowej. Dotychczasowe uprawnienia rad narodowych do ustalania stawek: w podatku od psów i opłacie targowej są głęboko niewystarczające. Dotyczą one wpływów, które nie mają żadnego znaczenia finansowego.

13. Reasumując należy stwierdzić, że:

a) podatki lokalne muszą mieć odpowiednie cechy, nie mogą to być podatki dowolnie wybrane,

b) podatki lokalne powinny być powiązane z działalnością organów lokalnych i z wydatkami tych organów na infrastrukturę społeczną i techniczną. Podatki te muszą być jakby „wskaźnikami” obrazującymi potrzeby i zadania lokalne z jednej, a możliwości lokalne z drugiej strony,

c) ilość i rodzaje podatków lokalnych musi być proporcjonalna do zadań lokalnych,

d) stawki podatków lokalnych powinien co roku ustalać lokalny organ przedstawicielski.

Uniwersytet Mikołaja Kopernika
w Toruniu

Andrzej Borodo, Eligiusz Drgas

TAXES IN THE SYSTEM OF REVENUES OF LOCAL GOVERNMENT

The paper deals with taxes as the source of revenue of local budgets. In particular parts of the paper the following matters have been discussed: 1) the

structure of revenue of the local authorities in Poland; 2) the principle of division of the revenue from particular taxes between the central budget and local budgets of different grades; 3) the circumstantial conditions of division of revenue between particular budgets; 4) the criteria of allocation of revenue from various taxes to local budgets; 5) the statutory division of revenue between particular budgets binding in Poland in 1980s; 6) the equalization tax and the inheritance and gift tax as the source of revenue of communes; 7) the immovable property taxes and the taxes paid by farmers, craftsmen and other private economy units as the sources of revenue of commune authorities; 8) local taxes and payments determined by the statute of 1985 on taxes and local payments; 9) the problem of taxes on communal enterprises; 10) the wage tax; 11) the principles and criteria of allocation of the revenue from particular taxes to the local authorities according to the European Local Government Charter; 12) the principles of determination of the size of performance from taxes allocated to the local budgets.

The revenue of local authorities may be divided into three groups: the own revenue, the equalization revenue and the repayable revenue. Within the own revenue the local taxes are of fundamental importance. Those taxes have to fulfil certain conditions to be an effective source of revenue.

They should be related to the activity of the local organs and to the expenditure on social and technical infrastructure, reflecting both the local needs and the local abilities. The number and kind of local taxes must be proportional to the local tasks, and the size of revenue from those taxes (rates) should be decided annually by the organs of local representation according to their needs.