

ANTONI HANUSZ  
Lublin

## SAMODZIELNOŚĆ FINANSOWA GMIN A SYSTEM PODATKOWY W POLSCE

1. Realizowanie przez samorząd terytorialny, jako instytucję prawa publicznego, ciężących na nim zadań uzależnione jest od zapewnienia mu dostatecznych źródeł dochodów. Celowi temu służyć powinien między innymi odpowiedni system podatkowy, który współtworzyłby zarówno podstawy gospodarki finansowej państwa, jak i podmiotów prawa publicznego. Kwestię jego budowy i wewnętrznej struktury wiązać jednak należy nie tylko z techniką gromadzenia dochodów publicznych, lecz również z określonymi rozwiązaniami ustrojowymi państwa. Jak wskazują doświadczenia historyczne, zmiany zachodzące w płaszczyźnie ustrojowej powodowały z reguły konieczność przebudowy systemu danin publicznych oraz prawa podatkowego.

Wprowadzenie administracji publicznej związanej z terenowymi organami jednolitej władzy państwowej oraz zlikwidowanie ustawą z dnia 20 marca 1950 r.<sup>1</sup> związków samorządu terytorialnego zapoczątkowało gruntowną przebudowę systemu danin publicznych w Polsce. System ten oparty wówczas został na zasadzie organicznej jedności finansów publicznych, zgodnie z którą zarówno poszczególne rodzaje podatków stanowiących dochody budżetów terenowych, jak również sama ich konstrukcja określone były jednolicie dla całego państwa przez naczelne organy władzy państwowej. W wyniku tego zlikwidowano dotychczasowe zróżnicowanie dochodów publicznych na

---

<sup>1</sup> Zob. ustawę z dnia 20 marca 1950 r. o terenowych organach jednolitej władzy państwowej (Dz.U. Nr 14, poz. 130). Natomiast uchwałą Rady Ministrów z dnia 17 kwietnia 1950 r. w sprawie wstępnych wytycznych do zasad budżetu państwa na rok 1951 („Monitor Polski”, Nr A-5 5, poz. 631) wprowadzono gruntowne zmiany w strukturze polskiego systemu budżetowego.

państwowe oraz samorządowe (komunalne) i wprowadzono w to miejsce podział na podatki centralne oraz terenowe<sup>2</sup>. Terenowe organy władzy państwowej nie mogły we własnym zakresie ani kreować ani pobierać żadnych innych podatków.

W konsekwencji nowo przyjętych rozwiązań praktycznie przestało istnieć jakiegokolwiek władztwo podatkowe na szczeblu lokalnym. Podatki terenowe stanowiły co prawda odrębne od podatków państwowych źródło dochodów zasilające wyłącznie budżety terenowe, lecz ich wydajność finansowa, a tym samym znaczenie ekonomiczne w istotny sposób zmalały w stosunku do podatków wcześniej pobieranych przez gminy i inne związki samorządu terytorialnego<sup>3</sup>. W związku z powyższym gospodarka lokalnych organów władzy i administracji publicznej z konieczności opierać się musiała na środkach przyznawanych im przez państwo w formie różnego rodzaju dochodów regulujących (równoważących), wśród których główną rolę przyznano udziałom w dochodach budżetu centralnego oraz dotacjom (celowym i wyrównawczym).

2. Przywrócenie, ustawą z dnia 8 marca 1990 r. o zmianie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>4</sup>, funkcjonowania związków samorządu terytorialnego (gmin) jako samodzielnych i odrębnych od państwa podmiotów prawa publicznego nie przyniosło jednak żadnych istotnych zmian w systemie podatkowym. Problem władztwa podatkowego, jego roli w rozszerzaniu samo-

---

<sup>2</sup> Podatki centralne pobierane były na rzecz budżetu centralnego. Stanowiły je m.in.: podatek obrotowy, podatek od operacji nietowarowych, podatek dochodowy od spółdzielczości, podatek dochodowy od gospodarki nieuspołecznionej, podatek od wynagrodzeń oraz szereg innych. Podatki terenowe odprowadzono wyłącznie do budżetów odpowiednich rad narodowych. Część z nich miała charakter podatków obligatoryjnych (jak np. podatek od nieruchomości, podatek od lokali, podatek targowy), w związku z czym obowiązek ich pobierania wynikał z ustawy. Pozostała część miała charakter fakultatywny (np. podatek miejski, podatek od zbytku mieszkaniowego, podatek od polowania itd.), albowiem mogły być one pobierane dopiero wówczas, kiedy podjęte zostały w tej sprawie uchwały powiatowych lub miejskich rad narodowych. Natomiast niewspółmiernie większa od podatków terenowych była ranga podatków centralnych.

<sup>3</sup> Niektóre z podatków terenowych zaliczane były przed reformą ustrojową państwa do podatków komunalnych, a więc pobieranych na rzecz budżetów samorządowych. Zob. dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych (Dz.U. Nr 19, poz. 128). Podatki terenowe wprowadzone zostały jako element dochodów publicznych przepisami ustawy z dnia 26 lutego 1951 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 14, poz. 110). Podatki te przyjęły nazwę podatków lokalnych z chwilą wejścia w życie ustawy z dnia 14 marca 1989 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 12, poz. 50).

<sup>4</sup> Dz.U. Nr 16, poz. 94.

dzielności gmin oraz w kształtowaniu dochodów gmin pozostaje kwestią ważną, lecz nadal otwartą. Podatki stanowiące dochody własne gmin są bowiem w dalszym ciągu ustalane i pobierane na podstawie ustaw podatkowych, które nie dają samorządowi terytorialnemu realnego wpływu ani na konstrukcję samych podatków oraz kształtowanie ich prawnopodatkowego stanu faktycznego (tj. zakresu podmiotowego, przedmiotowego, podstawy opodatkowania, skali obciążeń), ani też na ich pobór. Gminy nie mają uprawnień do wprowadzania na obszarze swej właściwości podatków, jeśli nie znajduje to umocowania w przepisach prawa podatkowego. Prawo podatkowe z kolei takich możliwości gminom obecnie nie stwarza. Jedyną zatem drogą do nałożenia na mieszkańców gminy nowych ciężarów podatkowych pozostaje samopodatkowanie się ludności, zaakceptowane w referendum lokalnym<sup>5</sup>. Do tych nadzwyczajnych źródeł dochodów własnych gminy sięgają z reguły niezmiernie rzadko i z dużą wstrzeźliwością.

Pewne formy władztwa podatkowego przyznają jednak gminom przepisy ustaw zawierających zarówno normy ogólnego prawa podatkowego, jak i szczególnego prawa podatkowego, a także przedmiotowo innych norm prawnych. Zaliczyć należy do nich: przepisy ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych<sup>6</sup>, ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym<sup>7</sup>, jak również ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>8</sup>, ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach<sup>9</sup> oraz ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin<sup>10</sup>. Ujęte w nich elementy władztwa podatkowego gmin mają, o czym była mowa, bardzo ograniczony zakres i w wielu wypadkach charakter dyskusyjny. W świetle powoływanych przepisów władztwo podatkowe gmin przejawia się bowiem jedynie w możliwościach udzielania przez samorządowe organy podatkowe ulg, odroczeń i umorzeń oraz stosowania zaniechania poboru podatków. Jednakże prawo to przysługuje wyłącznie w stosunku do tych podatków stanowiących dochody gmin, które wpłacane są bezpośrednio na rachunek budżetów gmin. Ponadto gminy nie mogą zaniechać ustalania podatków w całości, jak i nawet w części. Należy przy tym pamiętać, iż wymiar i pobór

---

<sup>5</sup> Zob. art. 12 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz.U. z 1996 r., Nr 13, poz. 74).

<sup>6</sup> Dz.U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 z późniejszymi zmianami.

<sup>7</sup> Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późniejszymi zmianami.

<sup>8</sup> Dz.U. Nr 9, poz. 31 z późniejszymi zmianami.

<sup>9</sup> Dz.U. Nr 101, poz. 444 z późniejszymi zmianami.

<sup>10</sup> Dz.U. Nr 129, poz. 600 z późniejszymi zmianami.

części danin publicznych zasilających budżety gmin znajduje się w gestii państwowych organów podatkowych (urzędów skarbowych), nie zaś samorządowych organów podatkowych. W odniesieniu do podatków samorządowych wpłacanych na rzecz urzędów skarbowych, a następnie za ich pośrednictwem przekazywanych do budżetu gminy, decyzje w sprawie ich wymiaru, gdy idzie o udzielanie ulg, odroczeń i umorzeń czy zaniechania ich poboru, podejmowane są wyłącznie przez te organy podatkowe. Dzieje się to co prawda za zgodą zarządu gminy bądź na jego wniosek lub upoważnionego do tego wójta, burmistrza czy prezydenta miasta, lecz nie pomniejsza to w praktyce dominującej roli urzędów skarbowych, tak w zakresie wymiaru, jak i poboru tego rodzaju podatków. Rodzi to wiele nieporozumień i kontrowersji oraz sporów prawnych pomiędzy samorządowymi i państwowymi organami podatkowymi, m.in. co do terminów odprowadzania podatków i związanych z tym kwestii finansowych (odsetek), ulg podatkowych itp.

Największy, jak się wydaje, obszar władztwa podatkowego w zakresie dochodów własnych przyznano radom gmin w stosunku do podatków lokalnych. Zalicza się do nich, jak wiadomo, podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych oraz podatek od posiadania psów. Jedyne bowiem w odniesieniu do tych podatków radom gmin przyznano prawo ustalania wysokości stawek podatkowych. Z drugiej jednak strony prawo to zostało poważnie ograniczone kilkoma istotnymi elementami. Po pierwsze, poprzez określanie przez państwo (Ministra Finansów) górnej granicy stawek obowiązujących w poszczególnych podatkach lokalnych<sup>11</sup>, a w odniesieniu do podatku od nieruchomości – także ich dolnej granicy. Po drugie, stawki te przypisane są do konkretnych, coraz bardziej szczegółowo określanych przedmiotów podatkowych. Po trzecie, wielkość tak ustalonych stawek podatkowych ograniczona jest wyłącznie rocznym okresem ich obowiązywania, co powoduje trudności w planowaniu budżetowym oraz uchwalaniu budżetu gminy. Wreszcie po czwarte, przepisy określające obowiązek podatkowy w odniesieniu do podatków lokalnych, a także przepisy odrębnych ustaw zawierają szereg zwolnień powszechnie obowiązujących na terenie wszystkich gmin w kraju, a więc o charakterze obligatoryjnym dla gmin.

To ostatnie rozwiązanie ogranicza, w sposób wyraźny i dalece zróżnicowany w poszczególnych gminach, zakres podmiotowy i przedmiotowy po-

---

<sup>11</sup> Taki sposób określenia granicy obciążeń podatkowych stosowany był również we wcześniejszych regulacjach prawnych określających zasady wymiaru i poboru podatków i opłat terenowych. Zob. ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz.U. Nr 45, poz. 229).

datków lokalnych, a co za tym idzie – wielkość realizowanych dochodów budżetowych. Wydaje się jednak, iż w sprawach ograniczania zakresu poboru podatków stanowiących dochody własne decyzje powinny podejmować wyłącznie rady gmin. Tymczasem rady gmin mogą samodzielnie wprowadzać na obszarze swej właściwości zwolnienia podatkowe, lecz tylko jako uzupełniające w stosunku do zwolnienia obligatoryjnych (ustawowych). Znaczenie tych pierwszych jest jednak w praktyce niewielkie. Stosowaniu przez rady gmin zwolnień w podatkach lokalnych nie sprzyja bowiem ani polityka państwa<sup>12</sup>, ani praktyka orzecznicza Naczelnego Sądu Administracyjnego. Prowadzi to do zawężającej interpretacji przepisów prawa podatkowego, ograniczając do minimum możliwości stosowania zwolnień przez same gminy.

Innym przejawem ograniczonej roli samorządu terytorialnego w sferze władztwa podatkowego jest przyznanie urzędom skarbowym prawa podwyższania do 50 % stawek podatku dochodowego od osób fizycznych, płaconego w formie karty podatkowej<sup>13</sup>. Podatek ten stanowi co prawda dochód budżetu gminy, lecz podwyżki takie wcale nie muszą leżeć w interesie samorządu terytorialnego. Nadmierne bowiem obciążenie tą formą zryczałtowanego opodatkowania prowadzić może w konsekwencji do rezygnacji z działalności gospodarczej albo zmiany formy opodatkowania i do dokonywania wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych na zasadach ogólnych. To z kolei wiąże się z utratą wpływów budżetu gminy na rzecz budżetu państwa. Podwyżki takie mogą natomiast wielu podatników w ogóle zniechęcić do prowadzenia działalności gospodarczej lub skłonić do zaprzestania jej prowadzenia w formie zgodnej z prawem.

3. Realizowanie przez samorząd terytorialny, jako instytucję publiczno-prawną, ciężących na nim zadań ustawowych uzależnione jest od zapewnienia mu stałych i wydajnych źródeł dochodów. Dlatego zwiększającym się zadaniom towarzyszyć powinno zwiększanie się dochodów gmin oraz zakresu samodzielności w ich uzyskiwaniu. Wymaga to jednak, jak się wydaje, gruntownej zmiany dotychczasowego systemu podatkowego, który powinien zerwać z zasadą organicznej jedności. W takim przypadku system podatkowy

---

<sup>12</sup> Przejawem takiej polityki państwa jest stosowana przez wojewodów w trybie rozstrzygnięć nadzorczych praktyka kwestionowania uchwał rad gmin zawierających zwolnienia w zakresie podatków lokalnych.

<sup>13</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1994 r. w sprawie karty podatkowej (Dz.U. Nr 140, poz. 707 z późniejszymi zmianami).

należałoby zbudować bądź na zasadzie rozdzielności źródeł dochodów państwa i związków samorządu terytorialnego, bądź na zasadzie wspólności źródeł dochodów publicznych państwa oraz samorządu terytorialnego. Przyjmując pierwsze rozwiązanie, należałoby podjąć próbę ścisłego określenia rodzajów podatków lub innych dochodów, które mają być przeznaczone dla państwa oraz dla związków samorządu terytorialnego. W praktyce musiałyby to prowadzić do stworzenia dwóch równoległych działających w państwie systemów podatkowych (dochodów publicznych). Należałoby przy tym również określić zakres kompetencji organów władzy państwowej i samorządowej w stanowieniu podatków oraz decydowaniu o treści i formie prawnej pobieranych przez nich danin publicznych.

Konieczności tworzenia odrębnych systemów podatkowych nie zakłada natomiast koncepcja podatków zbudowanych na zasadzie wspólności źródeł dochodów publicznych państwa i samorządu terytorialnego. Dochody płynące w formie podatków dzielone byłyby pomiędzy państwo i jednostki samorządu terytorialnego. Ich wzajemne relacje wynikałyby z określonych rozwiązań ustrojowych oraz płynącego stąd zakresu zadań realizowanych przez państwo oraz związki samorządu terytorialnego. Mogłyby to być różne podatki sięgające do tego samego źródła dochodów podatnika lub podatki wspólnie zasilające zarówno budżet państwa, jak i budżety gmin. Przypominałoby to, lecz tylko z pozoru, system podatkowy funkcjonujący obecnie. Związki samorządu terytorialnego dysponowałyby bowiem prawem kreowania dochodów publicznych, ustalania ich wielkości, sposobu poboru lub ich zaniechania. Mogłyby to się odbywać w ramach ogólnie określonego przez państwo katalogu podatków, których uruchomienie zależałoby od uchwały gminy, bądź podatków ustalanych w sposób zupełnie dowolny przez gminy lub inne związki samorządu terytorialnego.

Uwzględniając specyfikę obecnych rozwiązań oraz doświadczeń w zakresie funkcjonowania systemu podatkowego w Polsce, wydaje się, iż dobrym rozwiązaniem mogłoby być przyjęcie mieszanego modelu systemu podatkowego. Związki samorządu terytorialnego uczestniczyłyby we wpływach z podatków państwowych, które pochodziłyby z odrębnych źródeł podatkowych w stosunku do podatków samorządowych, bądź odwrotnie. Budżet państwa w pewnych sytuacjach sięgać by mógł do podatków samorządowych. Uczestnictwo to mogłoby się dokonywać w formie udziałów (jednostronnych lub dwustronnych) odpowiednio w podatkach państwowych bądź samorządowych.

Jednakże zbyt szerokie stosowanie tych mechanizmów finansowych pozbawiałoby samorządy terytorialne realnych możliwości korzystania z własnych źródeł dochodów. Dlatego też podstawowe dochody gmin pochodzić

powinny z podatków samoistnych, pobieranych ze źródeł pozostawionych do wyłącznej dyspozycji samorządom terytorialnym. W ramach tego systemu można by rozważyć celowość stosowania dodatków do podatków państwowych, na wzór rozwiązań okresu międzywojennego. Niewątpliwą ich zaletą byłoby zwiększenie elastyczności systemu zasilania finansowego gmin. Za ich pomocą samorządy terytorialne sięgałyby do źródeł obciążonych już podatkami państwowymi. Z innej jednak strony prowadziłoby to do skomplikowania systemu podatkowego, pozbawiając go niezbędnej prostoty i przejrzystości. Dla podatników oznaczałoby to zwiększenie dotychczasowych obciążeń podatkowych.

4. Podejmując próbę oceny dotychczasowego systemu podatkowego z punktu widzenia zwiększenia samodzielności finansowej gmin oraz niezbędnych zmian w jego budowie, należy zwrócić uwagę, iż każdy system podatkowy powinien składać się ze stosunkowo nielicznych, lecz za to wydajnych dochodów publicznych. W związku z tym niezbędne jest zlikwidowanie niektórych funkcjonujących dotychczas podatków, jak np. podatku od posiadania psów czy podatku od środków transportowych. Jednocześnie innym daninom należy przywrócić realne znaczenie ekonomiczne. Ta ostatnia uwaga odnosi się do podatku rolnego, a także podatku leśnego oraz podatku od nieruchomości. Racjonalny system podatkowy nie może bowiem opierać się na daninach publicznych, których koszty poboru przekraczają wartość uiszczanego świadczenia. Z tego punktu widzenia niepokój budzić może obniżenie o blisko połowę skali obciążeń innego podatku samorządowego, a mianowicie podatku od spadków i darowizn<sup>14</sup>. Jest bowiem rzeczą charakterystyczną dla obecnego systemu podatkowego, iż przy utrzymującym się generalnie wysokim poziomie obciążeń podatkami państwowymi maleje lub utrzymuje się na bardzo niskim poziomie ciężar ekonomiczny podatków samorządowych.

Inną kwestią, w większym stopniu formalną aniżeli merytoryczną, jest postulat włączenia do systemu podatkowego niektórych opłat budżetowych, a zwłaszcza opłaty targowej i opłaty miejscowej. Ta pierwsza w rzeczywistości stanowi od dawna uproszczoną formę opodatkowania sprzedaży dokonywanej na targowiskach. Przemawia za tym głównie fakt, iż pobierana jest ona niezależnie od świadczeń pieniężnych uiszczanych tytułem korzystania z urządzeń targowych lub usług realizowanych przez prowadzącego targo-

---

<sup>14</sup> Zob. ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 85, poz. 428).

wisko. Pod postacią opłaty miejscowej kryje się natomiast opodatkowanie czasowego pobytu osób fizycznych w miejscowościach uzdrowiskowych i turystycznych. Brak jednoznacznie określonego charakteru tych świadczeń, a także precyzyjności uregulowań prawnych zwłaszcza w opłacie targowej, stanowi źródło wielu nieporozumień i sporów z organami podatkowymi, służbami porządkowymi itp.

5. Reasumując postawić można tezę, iż skoro gospodarkę finansową gmin wyodrębniono z jednolitego dotychczas systemu finansowego państwa, to rozwiązanie takie powinno znaleźć odbicie również w odrębnym ustroju podatków samorządowych (komunalnych). Przemawia za tym zakres zadań, jakie ma do spełnienia samorząd terytorialny, a co za tym idzie – konieczność przyznania mu jak największej samodzielności finansowej. Powszechnie bowiem akceptowany jest pogląd, iż aby móc stymulować rozwój gospodarczy, kulturalny czy socjalny gmin, niezbędne jest stworzenie zależności ekonomicznych i finansowych pomiędzy wielkością wytwarzanego tam produktu społecznego a wielkością środków, jakimi faktycznie dysponować mogą samorzady terytorialne. Funkcjonowanie jednolitego systemu podatkowego w jego obecnym kształcie zadaniom tym nie odpowiada.

Największy zakres samodzielności gmin i innych związków samorządu terytorialnego zapewniłby system oparty na autonomicznych źródłach dochodów publicznych. Uwzględniając jednak celowość wzajemnych powiązań dochodów publicznych państwa oraz samorządu terytorialnego, zwłaszcza na obecnym etapie przemian ustrojowych państwa, postulować można wprowadzenie systemu mieszanego, z wyodrębnieniem jednak wydajnych ekonomicznie podatków samorządowych. Należąc do nich powinny, odpowiednio zreformowane, podatki: rolny, dochodowy od osób fizycznych oraz od osób prawnych (obejmujący dochody z działów specjalnych gospodarstw rolnych), od nieruchomości, od spadków i darowizn, opłatę skarbową oraz opłaty lokalne, które powinny w większości przybrać nazwę podatków. Budżety samorządów terytorialnych powinny być także zasilane zryczałtowanymi formami podatku dochodowego od osób fizycznych. Za takim rozwiązaniem przemawia głównie fakt, iż źródła poboru tych podatków są ściśle związane z gospodarką lokalną oraz rozwojem miejscowych stosunków społecznych. Gminy powinny także uzyskać możliwość korzystania z udziałów w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym. Dzięki takim rozwiązaniom wzmocnionyby w sposób istotny podstawę gospodarki finansowej gmin, a co za tym idzie – ich ekonomiczną samodzielność.



---

FINANCIAL INDEPENDENCE OF COMMUNES  
VS. THE TAX SYSTEM IN POLAND

S u m m a r y

The re-introduction of territorial self-government in Poland has not been accompanied by a change of the tax system. An organic unity of the system of public finances has been preserved, a unity which leaves a very narrow range of tax power to communal organs. The author formulates a thesis that a considerable change of the system of public revenue should be made. A new system might be based on the principle of community or separation of the sources of public revenue or be a mixed system. According to the author, due to the experience we have had so far, a mixed system should be accepted. Moreover, it is necessary to remove some taxes of very little effectiveness – the fact which will allow us to simplify the tax system – and to restore a real economic significance of other taxes. The self-government taxes should be the following: agricultural tax, income tax on physical and legal bodies (but only on the profits from specialistic agricultural production), inheritance and gift tax, stamp duty and local tax. Furthermore, communes should obtain shares in the value added tax (VAT) and excise tax.

*Translated by Jan Kłos*