



**Jolanta Gliniecka\***

*Uniwersytet Gdański*

## **PRAWNO-FINANSOWE INSTRUMENTY RÓWNOWAŻENIA SAMORZĄDOWEJ GOSPODARKI FINANSOWEJ**

Problemem samorządowej gospodarki finansowej jest jej równoważenie, albowiem zjawiskiem niemal powszechnie występującym są niedobory budżetowe. Przesłanek dofinansowywania budżetów samorządowych jest kilka i dość wcześnie oraz jasno zostały one ustalone (zróżnicowane warunki naturalne i stopień rozwoju gospodarczego regionu, chęć równomiernego zaspokojenia potrzeb ludności pod względem dochodowym, gospodarczym i społecznym, niemożność i niecelowość ze względów społecznych pełnej komercjalizacji usług socjalnych i komunalnych)<sup>1</sup>; wówczas gdy zostaną one pomyślnie zrealizowane stanowią zaletę systemu zewnętrznego zasilania samorządowej gospodarki finansowej. Choć zasadniczym źródłem finansowania działalności bieżącej i inwestycyjnej jednostek samorządu terytorialnego, pokrywania ich zobowiązań finansowych oraz deficytów budżetowych powinny być dochody własne i bezwrotne, to jednak dopuszczalne, a niekiedy wręcz konieczne jest, aby jednostki te uzupełniały źródła swoich dochodów o dochody zasilające, w tym zwrotne, tj. takie, które wpływają do kasy tych jednostek z operacji czasowych, powodujących zaciągnięcie zobowiązań tworzących lub powiększających dług komunalny i obciążających budżety tych jednostek w danym roku budżetowym lub w latach następnych.

Sprawne funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego wymaga sięgania do wszystkich możliwych źródeł finansowania, przy czym warto zwrócić uwagę, że zaciąganie długu wydaje się niekiedy efektywniejsze (pożyczone środki pieniężne pozwalają na wytworzenie większej ilości dóbr i usług na każdą jednostkę pieniężną pochodzącą z podatków, czyli własnego wkładu mieszkańców danej jednostki samorządu terytorialnego), niż korzystanie z dochodów

\* j.gliniecka@ug.edu.pl

<sup>1</sup> Por. E. Ruśkowski, *Podstawowe problemy prawne finansów lokalnych we Francji*, Białystok 1983, s. 199 i n.; T. Dębowska-Romanowska, *Problemy reformy systemu dotacyjnego budżetów terenowych (w:) Finanse gospodarki terenowej*, Warszawa 1989, s. 212.

bieżących, które stwarzają możliwość realizacji przedsięwzięć o wartości równej najwyżej tym dochodom.

Prawno-finansowe instrumenty wykorzystywane do równoważenia budżetów samorządowych są zróżnicowane. Wśród nich współcześnie coraz większą rolę odgrywają dochody zwrotne. Dochody zwrotne jako źródło równoważenia budżetów samorządu terytorialnego mogą przybrać różną formę. W szczególności mogą to być kredyty i pożyczki zaciągane na zasadach komercyjnych lub preferencyjnych oraz emisja i sprzedaż papierów wartościowych. Posługiwanie się tego rodzaju dochodami w finansowaniu zadań samorządu terytorialnego z jednej strony powinno opierać się na działaniach racjonalnych niedopuszczających do powstania trwałego ich zadłużenia, z drugiej – jest przejawem wzrostu samodzielności jednostek samorządowych i odpowiedzialności za decyzje, z którymi te rodzaje dochodów są związane.

Dopuszczalność stosowania dochodów zwrotnych jako źródła finansowania samorządu terytorialnego nie jest bezgraniczna. Występujące tu ograniczenia mają charakter prawno-ekonomiczny, polityczny i psychologiczny.

W grupie pierwszej mieści się ograniczenie rozwoju lokalnego zadłużenia wynikające z powiązania długu samorządowego z długiem budżetu państwa (obie te instytucje wraz z zadłużeniem innych podmiotów określanych jako „publiczne” tworzą instytucję państwowego długu publicznego)<sup>2</sup>. W przypadku gdy wartość relacji kwoty państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto jest większa od 55%, a mniejsza od 60%, to wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego określone w uchwale budżetowej na kolejny rok mogą być wyższe niż dochody tego budżetu powiększone o nadwyżkę budżetową z lat ubiegłych i wolne środki, jedynie o kwotę związaną z realizacją zadań ze środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi innych niż środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA). Jeżeli relacja ta jest równa lub większa od 60%, to wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego określone w uchwale budżetowej na kolejny rok nie mogą być wyższe niż dochody tego budżetu. W przypadku gdy deficyt samorządów lokalnych przekroczy poziom 55% PKB, istnieje po pierwsze – prawny obowiązek wprowadzenia tzw. procedur sanacyjnych, czyli opracowania programu przedsięwzięć mających na celu doprowadzenie do ograniczenia tej relacji. Po drugie – suma zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz zobowiązań z wyemitowanych papierów wartościowych nie może przekroczyć kwoty określonej w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego.

Jednostki samorządu terytorialnego mogą ponadto zaciągać jedynie takie zobowiązania finansowe, których koszty obsługi są ponoszone co najmniej raz do

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz. U. 2013, poz. 885).

roku, przy czym dyskonto od emitowanych przez te jednostki papierów wartościowych nie może przekraczać 5% wartości nominalnej emisji, a kapitalizacja odsetek nie jest dopuszczalna.

Istotnym ograniczeniem lokalnego zadłużenia się jest również prawne wskazanie celów, na jakie mogą być wydatkowane środki pieniężne pochodzące z kredytów i pożyczek oraz emisji papierów wartościowych (pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego; finansowanie planowanego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego; spłata wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu emisji papierów wartościowych oraz zaciągniętych pożyczek i kredytów; wyprzedzające finansowanie działań finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz finansowanie wydatków na inwestycje i zakupy inwestycyjne ujęte w ramach wieloletniej prognozy finansowej jednostek samorządu terytorialnego; ten ostatni cel może być przez jednostki samorządu terytorialnego sfinansowany w drodze pożyczki zaciągniętej w państwowych funduszach celowych) i terminu ich spłaty (w tym samym roku, w którym zostały zaciągnięte); wymagana jest także opinia regionalnej izby obrachunkowej o możliwościach spłaty kredytu, pożyczki lub wykupu papierów wartościowych.

Wreszcie wskazać trzeba na prawny zakaz zaciągania zobowiązań finansowych, których maksymalna wartość nominalna wyrażona w złotych nie została ustalona w dniu zawarcia transakcji. Zakaz ten został złączony w stosunku do zobowiązań finansowych nominowanych w walutach obcych zaciąganych przez jednostki samorządu terytorialnego na międzynarodowych rynkach finansowych od instytucji międzynarodowych lub od pożyczkodawców rządowych<sup>3</sup>, jak również poprzez ocenę możliwości wywiązywania się z zaciągniętych zobowiązań oraz ograniczenia wzrostu poziomu państwowego długu publicznego.

Ograniczenia w wykorzystywaniu długu dla finansowania zadań jednostek samorządu terytorialnego mają również charakter polityczny i wynikają z cyklicznej (co cztery lata) zmienności gremiów decydujących o komunalnej polityce finansowej. Rozpoczynający kadencję samorządowcy uczą się zasad gospodarowania finansami komunalnymi, a kończący ją nie chcą zaciągać długów, by nie być posądzonymi o niegospodarność. Z tego punktu widzenia dwa lata (pierwszy i ostatni rok kadencji) są stracone dla realizacji przedsięwzięć wymagających zaciągnięcia kredytu i pożyczki czy emisji papierów wartościowych.

W końcu, ograniczenia te mają charakter psychologiczny i wiążą się z ogólną niechęcią do zadłużania się przez przedstawicieli samorządu terytorialnego. Tymczasem obawy o terminową spłatę zadłużenia przez jednostki samorządu terytorialnego nie znajdują potwierdzenia, albowiem w skali kraju zadłużenie

<sup>3</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 grudnia 2010 r. w sprawie przypadków, w których nie stosuje się ograniczeń dotyczących zaciągania niektórych zobowiązań finansowych przez jednostki sektora finansów publicznych, z wyjątkiem Skarbu Państwa (Dz. U. z dnia 29 grudnia 2010 r. Nr 250, poz. 1678).

jednostek samorządu terytorialnego na koniec 2014 r. mierzone w relacji do dochodów tych jednostek zmniejszyło się z 38,4 % na koniec 2011 r. do 37,2 % na koniec 2014 r. i dla porównania zmniejszało się też w trzech poprzednich latach wynosząc kolejno: 38,4% (w 2011 r.), 38,2% (w 2012 r.) i 37,7% (w 2014 r.)<sup>4</sup>.

Prawno-finansowym instrumentem wykorzystywanym do równoważenia samorządowej gospodarki budżetowej są udziały w dochodach innego podmiotu publiczno-prawnego. Chodzi tu przede wszystkim o udziały budżetów samorządowych w dochodach budżetu państwa. Mogą jednak wystąpić także udziały budżetu jednej jednostki samorządu terytorialnego w dochodach budżetu innej jednostki. Oznacza to, że jedno źródło dochodu publicznego (np. podatku) jest równocześnie częściowo wykorzystywane przez różne wspólnoty terytorialne, np. państwo i jednostkę samorządu terytorialnego albo przez jednostki samorządu terytorialnego różnych szczebli. Celem stosowania w takim wypadku udziału jest wyrównywanie poziomu dochodów samorządowych bądź ich uzupełnianie albo też redukcowanie owych dochodów.

Można teoretycznie wyróżnić dwa sposoby wykorzystywania udziałów w tej roli. Można ustawowo dzielić wpływy z danego źródła dochodów publicznych zbierane z terytorium działania określonej jednostki samorządu terytorialnego albo z terytorium całego państwa; w tym drugim wypadku wymaga się określenia dodatkowych zasad partycypacji we wpływach przez poszczególne jednostki samorządu terytorialnego, np. odnoszących się do potrzeb, możliwości własnych lub obu tych elementów równocześnie, gdyż prosta reguła np. 70% to udział państwa, a 30% – jednostek samorządu terytorialnego jest tu niewystarczająca. Pierwszy sposób realizacji tej zasady utrwała, a nawet pogłębia dysproporcje rozkładu terytorialnego źródeł dochodów. Gminom, na terenie których funkcjonują wysoko rentowne podmioty gospodarcze rozliczające się z budżetem państwa, wystarcza nawet niewielki udział procentowy w tych dochodach, podczas gdy w innych gminach, np. rolniczych, nawet 100% udział w podatku dochodowym od osób prawnych nie rozwiąże problemu równowagi budżetu, gdyż takich podmiotów w tych gminach po prostu nie ma. Drugi sposób jest pozbawiony tej skazy, aczkolwiek technicznie bardziej skomplikowany.

Ustalenie udziałów następuje w drodze ustawowej. Ustawa określa, w jakich podatkach i w jakiej wysokości stosowane są udziały. Ta forma dochodów nie przewiduje żadnej decyzji zainteresowanej jednostki samorządowej. Udziały nie zawierają zatem w sobie żadnego elementu samodzielności tej jednostki. Najczęściej zresztą jednostka samorządowa nie ma także wpływu na wielkość dochodu, w którym ma udział. Może ona jedynie bardzo pośrednio wpływać na intensyfikację tego źródła, np. przez tworzenie lub rozwijanie miejsc pracy może

<sup>4</sup> Informacja o wynikach kontroli wykonywania zadań regionalnych izb obrachunkowych w zakresie przeciwdziałania zagrożeniom wynikającym z nadmiernego zadłużania się jednostek samorządu terytorialnego, LBI-4101-025/2014, Nr ewid.18/2015/14/066/LBI.

zwiększać wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych, a zatem także swój udział w tym podatku.

Ocena udziałów jako formy równoważenia budżetów samorządowych zależy od tego, na jaki okres są one ustalone. Jeżeli ustala się je co roku (np. przy okazji ustalania budżetu państwa), to są one sposobem alimentacji, formą subwencji, na rzecz samorządu. Jeżeli natomiast ustala się je bezterminowo, to mają one charakter stabilizujący dochody jednostki samorządu terytorialnego i w swej istocie stają się podatkami. W przypadku corocznego określania zasad udziału państwo może co roku różnicować swój wpływ na gospodarkę finansową samorządu. Stałe natomiast ustalenie wielkości i zasad udziałów można ocenić jako element antymotywacyjny, niewymuszający na samorządzie działań aktywizujących jego dochody.

Rozważając kwestię równoważenia budżetów samorządowych przy użyciu systemu udziałów w podatkach państwowych, warto zauważyć, że zbudowanie tego systemu w oparciu o udziały ustalone corocznie byłoby niewskazane. Co roku bowiem jednostki samorządu terytorialnego dowiadywałyby się o wielkości swoich dochodów. Uniemożliwiałoby to im perspektywiczne planowanie i prowadzenie długofalowej polityki finansowej i gospodarczej. Dostrzec też warto, że oparcie tego systemu o stałe zasady udziałów oznaczałoby zarazem, iż wielkość dochodów budżetowych samorządu nie wiązałaby się ze zmieniającymi się corocznie potrzebami wydatkowania.

Równoważenie budżetów jednostek samorządu terytorialnego w polskim prawie opiera się na stosowaniu udziałów w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, aczkolwiek Konstytucja RP nie wymienia udziałów jako formy dochodów samorządowych. Zmierzając do określenia charakteru prawnego udziałów, trzeba wziąć pod uwagę to, że po pierwsze nie określa się ich wysokości w corocznych ustawach budżetowych, a po drugie, że ustawa regulująca system dochodów samorządowych (w tym udziałów) jest bezterminowa, co pozwala zaliczyć udziały do dochodów o charakterze podatkowym jednostek samorządu terytorialnego.

Warto też zwrócić uwagę, że nie jest jasny finansowy charakter udziału. Chodzi mianowicie o pytanie, czy są to dochody własne samorządu, czy też stanowią one element zewnętrznego zasilania budżetów samorządowych. Zgodnie z art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, który jako dochody jednostek samorządu terytorialnego ustala dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa, należałoby przyjąć, że udziały, o których tu mowa, wchodzi w skład dochodów własnych samorządów. Trzeba jednak zwrócić uwagę, że wielkość wpływów z podatków, w których partycypują samorządy, nie jest od nich zależna. Określenie zasad wymiaru i poboru, w tym określenie warunków zniżek czy zwolnień podatkowych, ustalanie zasad polityki podatkowej itd. należą do organów państwa. Do nich również należy ustalenie, czy dany udział w ogóle będzie

stosowany i w jakiej wielkości. Z tych względów istota udziałów kwalifikuje je jako formę dofinansowania zewnętrznego budżetów samorządowych.

Jedyną możliwością oddziaływania jednostek samorządowych na wzrost wpływów z udziałów w podatkach jest oddziaływanie na tworzenie nowych miejsc pracy poprzez ułatwienia w nabywaniu terenów, prywatyzację, ewentualne zwolnienia w podatkach lokalnych, co nie zmienia istoty udziału jako metody ich zewnętrznego zasilania.

Udziałów jako rodzaju dochodów samorządowych nie da się ocenić jednoznacznie. Mają one swe zalety, ale mają i wady. Do tych ostatnich można zaliczyć i to, że – jak pisze R. Rybarski – oparcie budżetu samorządowego wyłącznie lub w przeważającej mierze na ustawowym udziale w dochodach państwowych pozbawia go niezbędnej elastyczności<sup>5</sup>. Wtedy, gdy udział jest ustawowo zagwarantowany, dochód (podatek) staje się funduszem, z którego korzystają w określonym stosunku państwo i różne jednostki (związki) samorządowe i wówczas – niekiedy – wysokość dochodów samorządowych z tego tytułu może okazać się niewspółmierna (zbyt wysoka) do rzeczywistych potrzeb, niekiedy zaś samorząd nie mógłby dostosować swoich dochodów do niezbędnych nawet wydatków.

Zasady partycypacji jednostek samorządu terytorialnego w dochodach budżetu państwa określa ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>6</sup>. Gminy mają udział (39,34%) we wpływach do budżetu państwa z podatku dochodowego od osób fizycznych zamieszkałych na jej terenie oraz (6,71%) z podatku dochodowego od osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, mających siedzibę na terenie gminy. Powiaty uczestniczą (10,25%) we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych zamieszkałych na terenie powiatu. Wysokość zaś udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, od podatników tego podatku, posiadających siedzibę na obszarze powiatu, wynosi 1,40%. Województwa partycypują (1,6%) we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych zamieszkałych na terenie województwa oraz (14,75%) z podatku dochodowego od osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, posiadających siedzibę na terenie województwa. Udział zaś związku metropolitalnego we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, od podatników tego podatku zamieszkałych na obszarze związku metropolitalnego wynosi 5%. Dodać można, że o ile udziały w podatkach będących dochodem budżetu państwa stanowią dla gmin jedno z wielu źródeł dochodów, o tyle dla powiatów, województw samorządowych i związków metropolitalnych są to dochody podstawowe.

<sup>5</sup> Por. R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 386.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 198).

Zasady konstrukcji i działania podatku dochodowego od osób fizycznych reguluje ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.<sup>7</sup> Wprowadzony ponad 25 lat temu podatek dochodowy od osób fizycznych jest z założenia powszechnym podatkiem od tych osób, obciąża zatem wszelkie dochody osób fizycznych niezależnie od tego, jaki jest rodzaj i charakter owych dochodów. Obok więc dochodów z działalności gospodarczej osób fizycznych podlegają mu dochody ze stosunku pracy (wynagrodzenia), a także emerytury, dochody z udziału w zyskach osób prawnych (np. dywidendy), dochody z nieruchomości, z wykonywania wolnych zawodów itp. Jedynie dochody z działalności rolniczej nie podlegają temu podatkowi, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolniczej.

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają wszelkiego rodzaju dochody osiągnięte ze źródeł przychodów wyszczególnionych w ustawie, przy czym dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w okresie roku podatkowego. Źródłami przychodów są w szczególności:

- stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym również spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta;
- działalność wykonywana osobiście;
- pozarolnicza działalność gospodarcza, w tym również wykonywanie wolnego zawodu lub innej samodzielnej działalności o podobnym charakterze (np. wykonywanie samodzielnej działalności przez lekarzy, architektów, twórców, prawników);
- pozarolnicza działalność gospodarcza (np. wytwórcza, usługowa, handlowa, z którą łączy się z reguły obowiązek prowadzenia ksiąg);
- działy specjalne produkcji rolnej (np. uprawy w szklarniach, wylęgarnie drobiu);
- najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa i umowy o podobnym charakterze;
- kapitały pieniężne (np. dywidendy) i prawa majątkowe (np. przychody z praw autorskich);
- odpłatne zbycie:
  - a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
  - b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
  - c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
  - d) innych rzeczy,
- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego,

<sup>7</sup> Tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 361.

- w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany;
- działalność prowadzona przez zagraniczną spółkę kontrolowaną;
  - sprzedaż nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, prawa wieczystego użytkowania gruntów i innych rzeczy lub praw, wreszcie
  - inne źródła.

Podstawą opodatkowania jest dochód ustalony zgodnie ze szczegółowymi regułami określonymi w ustawie. Od dochodu, przed jego opodatkowaniem, mogą być odliczone różne kwoty, np. darowizny. Podatek obliczany jest według skali progresywnej.

Sposób i tryb ustalania udziału gmin, powiatów i województw we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych określa ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Przyjęta w niej metoda wiąże – w podatku dochodowym od osób fizycznych – dochody osobiste mieszkańców gmin z dochodami budżetów lokalnych. Jest to ważne źródło zasilania budżetów gmin miejskich o dobrej kondycji gospodarczej; w dochodach budżetowych gmin wiejskich rola podatku dochodowego od osób fizycznych jest znacznie skromniejsza.

Udział gminy we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, stanowiącego dochód budżetu państwa, ustala się mnożąc ogólną kwotę wpływów z tego podatku przez wskaźnik 0,3934 i wskaźnik równy udziałowi należnego, w roku poprzedzającym rok bazowy, podatku dochodowego od osób fizycznych zamieszkałych na terenie gminy, w ogólnej kwocie należnego podatku w tym samym roku, ustalonego na podstawie złożonych do dnia 30 czerwca roku bazowego zeznań podatkowych o wysokości osiągniętego dochodu oraz rocznego obliczenia podatku dokonanego przez płatników.

Według tych samych zasad ustala się wysokość udziałów powiatów, województw i związków metropolitalnych we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych zamieszkałych na terenie powiatu (województwa, związku metropolitalnego), stosując przy tym zróżnicowany wskaźnik liczbowy udziału dla powiatu (0,1025), województwa (0,0160) i związku metropolitalnego (0,05)

Zasadą jest to, że udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych dla poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego podlegają przekazaniu z centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa na rachunki właściwych budżetów jednostek samorządu terytorialnego w terminie do 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatek wpłynął na rachunek urzędu skarbowego. W przypadku zwłoki w przekazaniu przez urząd skarbowy dochodów z tytułu udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych, jed-



nostce samorządu terytorialnego przysługują odsetki w wysokości ustalonej dla zaległości podatkowych.

Konstrukcja podatku dochodowego od osób prawnych jest określona ustawą z dnia 15 lutego 1992 r.<sup>8</sup> Podatkowi podlegają osoby prawne i spółki kapitałowe w organizacji, a także jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:

- 1) spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

Podatek ma nie tylko szeroki zakres podmiotowy, ale i przedmiotowy, w zasadzie nie jest nim objęta jedynie działalność rolnicza, leśna oraz taka, która nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Podatkiem nie są objęte również przychody (dochody) przedsiębiorcy żeglugowego<sup>9</sup>. Przedmiotem podatku jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich został osiągnięty. Dochodem jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Przepisy ustawy stanowią o tym, jakie wpływy uważa się za przychody, jakie wydatki uznaje się za koszty uzyskania tych przychodów, a jakie nie mogą być za takie uznane, oraz jakie dochody i w jakich warunkach zwalnia się od podatku. Podstawą opodatkowania jest dochód podatnika pomniejszony np. o kwoty darowizny – do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu podatnika. Podatek o stawce liniowej (w wysokości 19% podstawy opodatkowania) jest uiszczany w postaci miesięcznych zaliczek.

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych są zobowiązani do uiszczania tego podatku na rachunek urzędu skarbowego właściwego dla siedziby osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej<sup>10</sup>. Urząd ten powinien następnie przekazać 6,71% wpływów z tego podatku na rachunek gminy, w której osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej ma siedzibę, 1,40% na rachunek powiatu oraz 14,75% na rachunek województwa.

Ustalenia jednostki samorządu terytorialnego właściwej do uzyskania udziału z podatku dochodowego od osób prawnych wymaga sytuacja, gdy podmiot podlegający podatkowi posiada zakłady (oddziały) położone w różnych gminach, powiatach i województwach. W takim wypadku zasada ustalania sposobu i trybu partycypacji jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podat-

<sup>8</sup> Tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 851.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. z 2014 r., poz. 511).

<sup>10</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2007 r. w sprawie rozliczeń dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2007 r. Nr 230, poz. 1693).

ku dochodowego od osób prawnych jest następująca. Jeżeli osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej posiada wyodrębnione organizacyjnie zakłady (oddziały) położone na terenie województwa, powiatu lub gminy innej niż województwo, powiat lub gmina właściwa dla siedziby podatnika, wówczas dochody są przekazywane odpowiednio do budżetów tych jednostek, na których terenie położone są te zakłady (oddziały), proporcjonalnie do liczby osób w nich zatrudnionych na podstawie umowy o pracę. Zasada ta oparta na funkcjonalnym związku położenia zakładu (oddziału) i uzyskanego dochodu jest jasna i słuszna. Dobrze się stało, że odstąpiono od wcześniejszych kryteriów ustalania udziałów jednostek samorządu terytorialnego w podatku dochodowym od osób prawnych wiążących udział z budżetem tej jednostki, na terenie której znajdowały się zakłady (oddziały) podatników podatku, którzy sporządzali osobny bilans i rachunek wyników działalności gospodarczej.

Podstawa przekazywania udziału w podatku dochodowym od osób prawnych uprawnionym do niego jednostkom samorządu terytorialnego jest jasna. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych odprowadzają należne kwoty podatku na rachunek urzędu skarbowego właściwego miejscowo dla siedziby tych osób lub siedziby jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej. Następnie odpowiednie kwoty wynikające z wielkości udziału są odprowadzane w terminie nie dłuższym niż 20 dni po dniu, w którym wpłynęły na rachunek urzędu skarbowego, na rachunki właściwych budżetów jednostek samorządu terytorialnego. W przypadku zwłoki urzędu skarbowego jednostce samorządu terytorialnego przysługują odsetki w wysokości ustalonej dla zaległości podatkowych.

W równoważeniu samorządowych budżetów swoją rolę odgrywają również subwencje (dotacje) z budżetu państwa, stanowiąc kolejny prawno-finansowy instrument wykorzystywany w tym procesie. W związku z tym warto zwrócić uwagę na relację między pojęciem subwencji a dotacji. Z ekonomicznego punktu widzenia różnic między tymi pojęciami nie ma – oba oznaczają bezzwrotne wydatki, najczęściej z budżetu państwa.

Pojęciem subwencji (łac. *subventio*) oznacza się bowiem bezzwrotną pomoc finansową (inaczej – darowiznę, zapomogę albo zasiłek pieniężny) udzieloną przez państwo ze środków budżetowych jednostkom samorządu terytorialnego w celu poparcia ich działalności. Dotacja zaś (łac. *dotare*) oznacza wyposażenie, czyli nieodpłatne przekazanie (inaczej – darowizna, zapomoga albo zasiłek pieniężny) pewnej kwoty środków pieniężnych jednostkom samorządu terytorialnego w celu realizacji zadań publicznych, z którym w zasadzie nie wiąże się obowiązku ich zwrotu. Nie dotyczy to jednak sytuacji, w której przyznanie środków pieniężnych w formie dotacji łączy się z obowiązkiem spełnienia określonych wymogów; możliwe jest wówczas ustanowienie zwrotu dotacji jako skutku odstąpienia od tych wymogów. Na tym tle można też mówić o funkcjach subwencji (dotacji), z których alimentacyjna, rozumiana jako finansowe wyrównywanie

różnic w poziomie dochodów pomiędzy różnymi jednostkami samorządu terytorialnego i uzupełniania dochodów tych jednostek, które nie są w stanie z własnych środków pieniężnych realizować przyjętych na siebie zadań, wysuwa się na plan pierwszy.

Subwencje (dotacje) są zróżnicowane pod względem ich konstrukcji; występują wśród nich subwencje (dotacje) podmiotowe i przedmiotowe, a także ogólne i celowe.

Różnice między subwencją a dotacją mogą natomiast wystąpić w ich regulacji prawnej i dotyczyć rodzajów, zasad ich ustalania, wypłacania i wykorzystania<sup>11</sup>.

W tym miejscu można rozważyć kwestię prymatu jednego rodzaju środka wyrównawczego, tj. subwencji (dotacji), nad drugim, tj. udziałem, porównując zalety każdego z nich. Powszechnie dostrzeganą cechą udziałów w podatkach jest oddziaływanie na podmioty z nich korzystające w kierunku zwiększenia dochodów stanowiących źródło owych udziałów. Tej cechy nie można przypisać systemom dotacyjnym wyzwalamującym – co najwyżej – wzmożenie aktywności beneficjenta w staraniach o uzyskanie środków pieniężnych od władz innego szczebla, opartych na przekonywaniu ich o takiej (złej) sytuacji finansowej tych jednostek samorządowych, która uniemożliwia pełną realizację powierzonych im zadań. Jak jednak już wcześniej wspomniano, wpływ samorządów na źródła dochodów, w których mają one udziały, jest w praktyce ograniczony (samorządy nie decydują ani o wyborze źródeł udziałów ani o ich wysokości) i wobec tego wspomniana cecha udziałów będąca ich zaletą nie jest w pełni wykorzystywana.

Zasady i tryb ustalania subwencji oraz udzielania dotacji jednostkom samorządu terytorialnego reguluje ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Subwencja ogólna, będąca dochodem zasilającym jednostek samorządu terytorialnego, składa się z części wyrównawczej (gmina, powiat, województwo samorządowe), części równoważącej (gmina, powiat) i regionalnej (województwo samorządowe). Na każdym szczeblu jednostek samorządu terytorialnego występuje również część oświatowa subwencji ogólnej. Zasady i tryb ustalania subwencji ogólnej są odmienne dla gmin, powiatów i województw samorządowych.

Jednostki samorządu terytorialnego mogą otrzymywać lub udzielać dotacji na dofinansowanie realizowanych zadań. Mogą to być dotacje celowe na zadania własne, na zadania objęte mecenatem państwowym w dziedzinie kultury, z zakresu administracji rządowej, na zadania realizowane przez jednostkę samorządu terytorialnego z zakresu działania innych jednostek samorządu terytorialnego na mocy porozumień zawartych z tymi jednostkami, czy też na zadania z zakresu bezpieczeństwa i porządku publicznego.

Innym prawno-finansowym instrumentem, który można wykorzystać do równoważenia samorządowej gospodarki budżetowej jest dodatek ustalony

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 198).

do dochodów innego podmiotu. Może on być stosowany w odniesieniu do dochodów innej jednostki samorządowej, ale przede wszystkim w odniesieniu do dochodów budżetu państwa. Wprowadzenie takiego systemu równoważenia samorządowej gospodarki finansowej oznacza dość dużą samodzielność w regulowaniu swoich dochodów przez samorząd, który ma możliwość dopasowania wysokości dodatków do swych potrzeb finansowych, zwłaszcza wtedy, gdy nie jest ustalona ich górna granica, gdy może on samodzielnie decydować o zastosowaniu dodatku, a także o odroczeniu terminu płatności, obniżeniu czy umorzeniu dodatku. Warto podkreślić, że w systemie tym nie tworzy się nowych podatków, ani innych źródeł dochodów. Nie powoduje to zatem zwiększenia kosztów ich poboru. System dodatków samorządowych nie konkuruje z państwowym systemem dochodów i nie narusza wyłączności państwa w sferze nakładania podatków. System ten stosuje się – jak pisze R. Rybarski<sup>12</sup> – w dużym stopniu tam, gdzie samorząd ma wysokie uprawnienia w dziedzinie dochodów budżetowych.

System dodatków jest dość elastyczny. Dodatki mogą bowiem być stałe lub przeznaczone na sfinansowanie określonych celów. Celem takim może być np. pokrycie deficytu budżetowego jednostki samorządowej.

Wady systemu dodatków ujawniają się wtedy, gdy jednostki samorządu terytorialnego swobodnie, według swojego uznania decydują o ich ilości i wysokości; może wówczas łatwo dojść do nadmiernej eksploatacji jednego źródła dochodu. W systemie obowiązywania górnej granicy wysokości dodatków, gdy wszystkie jednostki samorządowe skorzystałyby z tego rozwiązania, jego korzyści, polegające na elastycznym i samodzielnym kształtowaniu dochodów tych jednostek, zacierają się.

Państwo może w drodze ustawowej wprowadzić ograniczenia w stosowaniu dodatków przez jednostki samorządu terytorialnego. Może np. wskazać podatki, w których można stosować dodatki, oraz te, w których nie można ich stosować. Może też ograniczyć wysokość dodatków poprzez wskazanie ich granicy maksymalnej; może uzależnić przekroczenie tej granicy od zgody władz nadzorczych. System dodatków nie jest zatem w pełni pojęciem jednoznacznym. Może być konstruowany w rozmaity sposób, ale zawsze jest ekonomicznie i prawnie związany z dochodem, do którego jest ustanowiony; dotyczy tego samego źródła i opiera się na tych samych elementach konstrukcji prawnej. Różny może być też sposób ustalania podstawy do obliczania dodatku; może to być kwota dochodu (np. 25% tej kwoty) albo podstawa opodatkowania służąca do obliczenia tej kwoty (np. 5% lub do 5% tej podstawy). Dlatego też ocena systemu dodatków jako instrumentu wykorzystywanego do równoważenia budżetów samorządowych może być dokonana dopiero po zapoznaniu się z konkretnymi rozwiązaniami prawnymi. I tak, jeżeli pozostawia się jednostkom samorządowym prawo do względnie nieograniczonego stosowania dodatków do podatków państwowych,

<sup>12</sup> Por. R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, s. 385.

to można mówić o dużej samodzielności samorządów w tym zakresie i oczekiwać spełnienia ich roli w procesie równoważenia budżetów. Więcej, wydaje się, że jest możliwe skonstruowanie systemu dochodów budżetów samorządowych w oparciu tylko o dodatki do podatków państwowych. W miarę jednak zwiększania ograniczeń w tym zakresie przez państwo, samodzielność samorządu oczywiście maleje, a możliwość stosowania systemu dodatków jako wyłącznego źródła dochodów samorządowych się kurczy. Zmniejsza się też ich rola w równoważeniu samorządowej gospodarki budżetowej.

Ogólnie można powiedzieć, że system dodatków stosowany bez ograniczeń lub z małymi ograniczeniami ze strony państwa właściwie nie ma wad, jednak jego istotną cechą jest to, że pozbawia on centralne władze jednego z instrumentów oddziaływania na samorząd terytorialny, a mianowicie instrumentu finansowego. Pozytywna lub negatywna ocena tego zależy od modelu sprawowania władzy w państwie.

Na tym tle można jeszcze raz stwierdzić, że w równoważeniu gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego dadzą się wykorzystać różne prawne instrumenty. Jedne znajdują praktyczne zastosowanie we współczesnych systemach dochodów jednostek samorządu terytorialnego, inne – nie. W związku z tym warto ponowić postulat wykorzystania w tym celu w polskim systemie dochodów samorządowych dodatków do dochodów innych wspólnot terytorialnych (państwa, jednostek samorządu terytorialnego).

Daje się również łatwo dostrzec, że stosowanie w procesie równoważenia samorządowej gospodarki finansowej zwrotnych środków finansowych, pozwalające na zaciągnięcie zobowiązań przez jednostki samorządu terytorialnego, umożliwia finansowanie potrzeb lokalnych, zwiększa efektywność gospodarowania środkami pieniężnymi i zasobami majątkowymi przez te jednostki, a także pozwala na finansowanie przedsięwzięć przekraczających możliwości bieżącego budżetu. Z drugiej strony ten instrument finansowania działalności jednostek samorządu terytorialnego niesie ze sobą wiele zagrożeń. Ochronę wierzycieli zapewnia prawną reglamentacja wykorzystywania tego rodzaju środka finansowego.

Równoważenie budżetów jednostek samorządu terytorialnego może również opierać się na stosowaniu udziałów w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa. Mają one charakter globalny; nie wpływają bezpośrednio na strukturę wydatków budżetowych. Ich uzupełnieniem w tej roli są subwencje i dotacje.

Równoważenie gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego poprzez odwołanie się do subwencji (dotacji) może być dla władz samorządowych „bezpieczne”, gdyż zawsze – w takim wypadku – mogłyby one liczyć na dochody z budżetu państwa (innej jednostki samorządowej). Byłoby to jednak rozwiązanie wadliwe. Po pierwsze dlatego, że likwiduje samodzielność otrzy-

mującego subwencję (dotację). Odbierając samorządowi terytorialnemu prawo do samodzielnego gospodarowania źródłami dochodów, czyni z niego jedynie narzędzie redystrybucji subwencji (dotacji)<sup>13</sup>. Uzależnienie wielkości dochodów samorządowych od każdorazowej decyzji władz centralnych likwiduje dbałość samorządów o własną gospodarkę i jej efekty finansowe, będąc – po drugie – rozwiązaniem antymotywacyjnym.

**Jolanta Gliniecka**

### LEGAL AND FINANCIAL INSTRUMENTS FOR BALANCING THE LOCAL SELF-GOVERNMENT FINANCE

There are various legal instruments that can be used in order to balance the finance of self-government territorial units. Some of them can be applied in modern systems of self-government revenue, others cannot. Therefore, it is worth reiterating the proposal to use supplements to the revenues of other territorial communities (state, self-government territorial units) in the Polish system of self-government revenues.

It is also easy to notice that the use of returnable financial resources in the process of balancing the local self-government finance, which allows local self-government units to contract obligations, finance local needs, increase the efficiency of the management of material and financial resources and finance projects beyond the capabilities of the current budget. On the other hand, this instrument of financing local self-government units carries many risks. The protection of creditors is provided by the legal control over the use of this financial measure.

The balance of local self-government budgets may be also based on the shares of taxes constituting the revenue of the state budget. They are global and they do not directly affect the structure of budget expenditures. They are supplemented in this role by grants and subsidies from the state budget.

The balance of the local self-government finance maintained by the means of grants (subsidies) may be „safe” for local authorities, as they would always be able to count on state budget revenues. However, this would be a defective solution. First of all, because it eliminates the autonomy of the recipient of a grant (subsidy). Territorial self-government units deprived of the right to manage revenue sources on their own are just tools for redistributing grants (subsidies). The dependence of the local self-government revenues on the decisions of the central government eliminates the self-governments’ concern for their own local economy and its financial effects, and it is also an anti-motivating solution.

---

<sup>13</sup> Por. W. Wakar, *Projekt ustawy o skarbowości komunalnej*, „Samorząd” 1923, nr 16.