

Rozdział II. Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych w strukturze dochodów samorządu terytorialnego w Polsce

§ 1. Uwagi wprowadzające

Celem niniejszego rozdziału będzie ustalenie miejsca udziałów w strukturze dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Udziały we wpływach z podatków dochodowych odgrywały i nadal odgrywają istotną rolę w zapewnianiu jednostkom samorządu terytorialnego środków pieniężnych, niezbędnych do wykonywania ich zadań. W rozdziale zostaną zaprezentowane regulacje prawne dotyczące dochodów jednostek samorządu terytorialnego, ze szczególnym uwzględnieniem instytucji udziałów we wpływach z podatków dochodowych, począwszy od okresu dwudziestolecia międzywojennego, poprzez lata 1944–1950, na obowiązujących przepisach konstytucyjnych i ustawowych skończywszy. Szczególny nacisk zostanie położony na analizę stanu prawnego obowiązującego po roku 1989, a więc od przywrócenia w Polsce samorządu terytorialnego na poziomie gminnym. Przedstawienie i zbadanie regulacji konstytucyjnych, przepisów czterech kolejnych ustaw regulujących problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego, a także wypowiedzi prezentowanych w nauce prawa finansowego powinno umożliwić udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy udziały we wpływach z podatków dochodowych można uznać za dochody własne jednostek samorządu terytorialnego.

§ 2. Udział jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z państwowego podatku dochodowego w strukturze dochodów samorządu terytorialnego w II Rzeczypospolitej i w latach 1944–1950

Analizę miejsca udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych w strukturze dochodów samorządu terytorialnego należy rozpocząć od okresu II Rzeczypospolitej oraz lat 1944–1950. Obowiązujące wówczas regulacje prawne, wraz z dorobkiem nauki prawa finansowego oraz wzorcami zagranicznymi, były bowiem podstawą do tworzenia funkcjonującej obecnie struktury dochodów jednostek samorządu terytorialnego¹.

We współczesnej literaturze przedmiotu wyróżnia się cztery okresy rozwoju finansów samorządowych międzywojnia²:

- 1) lata 1918–1924 – charakteryzujące się tworzeniem ustrojowych i finansowych podstaw samorządu terytorialnego, przy znacznych trudnościach ekonomicznych;
- 2) lata 1925–1929 – w czasie których nastąpił szybki rozwój gospodarki lokalnej, skutkujący wyraźną poprawą sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego;
- 3) lata 1930–1935 – w których nastąpiło załamanie finansów samorządu terytorialnego na skutek kryzysu gospodarczego;
- 4) lata 1936–1939 – cechujące się stopniową poprawą stanu finansów jednostek samorządu terytorialnego.

Pomimo zróżnicowania sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego w poszczególnych okresach można wskazać pewne cechy charaktery-

¹ E. Chojna-Duch, *Finanse i prawo*, s. 7–8; E. Ruśkowski, *System finansów polskiego samorządu terytorialnego*, w: A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*. Ogólnopolska Konferencja Katedr Prawa Finansowego, Kraków, 21–23.10.1999 r., Kraków 2000, s. 232.

² E. Chojna-Duch, *Finanse i prawo*, s. 8; J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*. Studium finansowoprawne, Katowice 2003, s. 80; E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse lokalne*, s. 45. Przedstawiana przez współczesnych autorów chronologia finansów samorządu terytorialnego w II Rzeczypospolitej bazuje przede wszystkim na pracy A.W. Zawadzkiego, *Finanse samorządu terytorialnego w latach 1918–1939*, Warszawa 1971.

styczne dochodów samorządu terytorialnego w II Rzeczypospolitej³. Po pierwsze, dochody jednostek samorządu terytorialnego w okresie międzywojennym cechował permanentny brak stabilności. Podstawowym aktem prawnym regulującym tę problematykę była ustawa z 11.8.1923 r. o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych⁴. Ustawa ta miała na celu ujednoczenie porzobiorowego zróżnicowania w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego na terenie kraju⁵. Pomimo założonego w tytule tymczasowego charakteru obowiązywała ona przez całe dwudziestolecie międzywojenne. Ustawa była wielokrotnie nowelizowana, co spowodowało, że system dochodów jednostek samorządu terytorialnego był skomplikowany i chaotyczny⁶. Po drugie, mimo wprowadzenia w art. 69 Konstytucji RP z 17.3.1921 r.⁷ zasady ścisłego rozgraniczenia źródeł dochodów państwa i samorządu terytorialnego, zasada ta nie była w dwudziestoleciu międzywojennym realizowana w ustawodawstwie zwykłym⁸. Ustawa o tymczasowym uregulowaniu finansów ko-

³ Por. *E. Chojna-Duch*, Podstawy finansów, s. 353–354; *E. Ruśkowski, J.M. Salachna*, Finanse lokalne, s. 46.

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 1936 r. Nr 62, poz. 454 ze zm.

⁵ Por. *E. Strasburger*, Ustrój Skarbowy Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 1922, s. 2 i n.; *A. Tarnowska*, Podatki jako źródło dochodów samorządu b. dzielnicy pruskiej – między partykularyzmem a unifikacją, w: *D. Bogacz, M. Tkaczuk* (red.), Podstawy materialne państwa. Zagadnienia historyczno-prawne. Konferencja polskich historyków państwa i prawa, Szczecin 23–26.9.2004 r., Szczecin 2006, s. 277 i n.

⁶ Por. *L. Kurowski*, O możliwości uproszenia samorządowego systemu podatkowego, Warszawa 1939. *L. Kurowski* postulował m.in. likwidację udziałów w podatkach państwowych i dodatków do podatków państwowych oraz ograniczenie ilości samoistnych podatków lokalnych na rzecz przyznania jednostkom samorządu terytorialnego kilku podatków lokalnych o dużej wydajności fiskalnej. Wpływ koncepcji *L. Kurowskiego* na współczesny system finansów samorządowych omawia *E. Chojna-Duch* (*Zasady samorządowego prawa podatkowego w świetle prac Profesora Leona Kurowskiego*, w: *E. Chojna-Duch, W. Goronowski* (red.), Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997. Księga jubileuszowa Profesora dr. Leona Kurowskiego, Warszawa 1998, s. 113 i n.). Propozycje reformy dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego w okresie międzywojennym przedstawia również *A. Młynarczyk* (*Zagadnienia prawne reformy dochodów podatkowych samorządów terytorialnych w II Rzeczypospolitej*, ZNUS. Roczniki Prawnicze 2009, Nr 21, s. 7 i n.).

⁷ Dz.U. Nr 44, poz. 267 ze zm.

⁸ Zasada ścisłego rozgraniczenia źródeł dochodów państwa i samorządu terytorialnego nie została podtrzymana w ustawie konstytucyjnej z 23.4.1935 r. (Dz.U. Nr 30, poz. 227 ze zm.). Konstytucja kwietniowa nie regulowała wprost problematyki źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Wskazywała jedynie w art. 75 ust. 2, że samorzady mają prawo, w zakresie oznaczonym ustawą, wydawać dla swego obszaru normy obowiązujące, pod warunkiem zatwierdzenia tych norm przez powołaną do tego władzę nadzorczą. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że przepis ten odnosił się również do podatków samoistnych i dodatków do podatków państwowych

munalnych nie realizowała konstytucyjnej zasady rozdzielenia źródeł dochodów państwa i samorządu terytorialnego, opierając dochody własne jednostek samorządu terytorialnego na udziałach we wpływach z podatków państwowych⁹ i dodatkach do tych podatków¹⁰. Jak to zostało wskazane w rozdziale I, oba sposoby podziału dochodów publicznoprawnych pomiędzy budżet państwa a budżety jednostek samorządu terytorialnego polegają na podziale dochodów płynących z jednego źródła, a nie na rozdzieleniu źródeł dochodów. Po trzecie, w II Rzeczypospolitej nie funkcjonował mechanizm wyrównywania różnic w poziomie dochodów pomiędzy bogatszymi i biedniejszymi jednostkami samorządu terytorialnego¹¹. Prowadziło to do utrwalenia rozwarstwienia finansowego pomiędzy jednostkami samorządu terytorialnego w skali całego kraju. Po czwarte, charakterystyczne dla okresu międzywojennego było również przerzucanie przez ustawodawcę trudności finansowych budżetu państwa na samorząd terytorialny¹². Przejawiało się to odbieraniem jednostkom samorządu terytorialnego ich tradycyjnych dochodów oraz obciążaniem ich dodatkowymi zadaniami publicznymi bez zapewnienia odpowiednich środków na ich wykonanie¹³. Jak to zostanie wykazane dalej, ewolucja regulacji prawnej udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z państwowego podatku dochodowego w okresie II Rzeczypospolitej potwierdzała tę tendencję.

Zgodnie z przepisami ustawy o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych podstawowym rodzajem dochodów jednostek samorządu terytorialnego miały być samoistne podatki i opłaty samorządowe, udział we wpływach z podatków państwowych oraz dodatki do podatków państwowych¹⁴. Udział we wpływach z państwowego podatku dochodowego odgrywał istotną rolę w strukturze dochodów jednostek samorządu terytorialnego w II Rzeczypospolitej. Wraz z dodatkami do podatków państwowych stanowił znaczący dochód funkcjonujących wówczas jednostek samorządu terytorialnego,

przyznanych jednostkom samorządu terytorialnego na mocy ustawy o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych (A. Młynarczyk, Źródła dochodów, s. 47).

⁹ Por. R. Rybarski, Nauka skarbowości, Warszawa 1935, s. 396, 400.

¹⁰ Por. A. Pragier, Zarys skarbowości komunalnej. Część 2, Warszawa 1926, s. 17–18, 22–23; M. Porowski, J. Horoszowski, S. Pastuszyński, A. Hujda, Skarbowość samorządu terytorialnego w Polsce, Warszawa 1927, s. 11–12.

¹¹ A. W. Zawadzki, Finanse samorządu, s. 276.

¹² E. Ruśkowski, J. M. Salachna, Finanse lokalne, s. 47.

¹³ E. Chojna-Duch, Podstawy finansów, s. 353–354.

¹⁴ Por. Z. Ciałkowski, Gospodarka budżetowa organów lokalnych w Polsce (1918–1990), Katowice 1991, s. 19 i n.

o wpływach przewyższających dochody uzyskiwane z podatków samoistnych¹⁵.

Ustawa o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych przewidywała, w swoim pierwotnym brzmieniu, udział jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z państwowego podatku dochodowego. Zgodnie z art. 9 ustawy udział we wpływach z państwowego podatku dochodowego gmin miejskich oraz powiatowych związków komunalnych wynosił 30%. Jedynie Warszawa otrzymywała udział o 10 punktów procentowych wyższy niż inne jednostki samorządu terytorialnego, a więc w wysokości 40% wpływów z tego podatku. Przyznanie Warszawie wyższego wskaźnika procentowego udziału we wpływach z państwowego podatku dochodowego należy ocenić pozytywnie. Warszawa, ze względu na swoją rolę stolicy państwa, pełniła i pełni bowiem dodatkowe zadania publiczne. Wydaje się, że podobne rozwiązanie mogłoby funkcjonować również współcześnie. Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z 15.3.2002 r. o ustroju miasta stołecznego Warszawy¹⁶, Warszawa, oprócz zadań przewidzianych przepisami dotyczącymi samorządu gminnego i samorządu powiatowego, wykonuje dodatkowo zadania wynikające ze swojego stołecznego charakteru¹⁷.

Podstawą obliczania wysokości udziału był ogół wpływów z państwowego podatku dochodowego, wymierzonego od całego dochodu opodatkowanych osób fizycznych i prawnych, bez względu na rodzaj źródeł dochodu. O tym, której jednostce samorządu terytorialnego przysługiwał udział, decydowało miejsce zamieszkania, siedziby lub pobytu podatnika¹⁸. Ustawa o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych, poza przejmowaniem części wpływów z państwowego podatku dochodowego, nie przewidywała władztwa finansowego jednostek samorządu terytorialnego w stosunku do części wpływów objętej udziałem. Jednostki samorządu terytorialnego nie miały zatem bezpośredniego wpływu na wysokość należnego udziału.

Zmniejszenie wskaźników procentowych udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z państwowego podatku dochodowego wprowa-

¹⁵ A. Borodo, *Dochody samorządu*, s. 63–64.

¹⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 1438 ze zm.

¹⁷ Należy do nich w szczególności zapewnienie warunków niezbędnych do: 1) funkcjonowania w mieście naczelnych i centralnych organów państwa, obcych przedstawicielstw dyplomatycznych i urzędów konsularnych oraz organizacji międzynarodowych; 2) przyjmowania delegacji zagranicznych; 3) funkcjonowania urzędzeń publicznych o charakterze infrastrukturalnym, mających znaczenie dla stołecznych funkcji miasta.

¹⁸ A. Młynarczyk, *Źródła dochodów*, s. 124.

dziła ustawa z 22.12.1925 r. o środkach zapewnienia równowagi budżetowej¹⁹. Zgodnie z art. 16 ustawy przypadający związkom komunalnym na mocy art. 9 ustawy o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych udział we wpływach z państwowego podatku dochodowego miał wynosić dla gmin miejskich oraz powiatowych związków komunalnych –15%, a dla miasta stołecznego Warszawy – 20%. Ustawa ta, wprowadzona ze względu na trudną sytuację budżetu państwa, zmniejszyła zatem wskaźniki procentowe udziału o połowę.

Kolejna niekorzystna dla jednostek samorządu terytorialnego zmiana w zakresie udziału we wpływach z państwowego podatku dochodowego została wprowadzona dekretem Prezydenta Rzeczypospolitej z 22.11.1935 r. w sprawie zmiany ustawy o państwowym podatku dochodowym²⁰. Zgodnie z art. 2 dekretu udział jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z państwowego podatku dochodowego obliczało się od połowy wpływów z opodatkowania uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę oraz od $\frac{5}{7}$ części wpływów z opodatkowania dochodów z nieruchomości, budynków, przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych, zajęć zawodowych, kapitałów pieniężnych i praw majątkowych oraz innych źródeł dochodów. Wprowadzona zmiana spowodowała, że udział jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z państwowego podatku dochodowego nie był obliczany, jak do tej pory, od całości wpływów z tego podatku, ale jedynie od części tych wpływów. Przekładało się to na dalsze zmniejszenie dochodów jednostek samorządu terytorialnego otrzymywanych z tytułu udziału we wpływach z państwowego podatku dochodowego.

Udział jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z państwowego podatku dochodowego był początkowo istotnym dochodem jednostek samorządu terytorialnego w okresie II Rzeczypospolitej. Przepisy ustawy o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych dotyczące udziału należy ocenić pozytywnie. Ustawa wprowadzała stosunkowo wysokie wskaźniki procentowe udziału (30% i 40%), przyznawała wyższy wskaźnik procentowy udziału Warszawie, a także wiązała otrzymywanie udziału przez daną jednostkę z miejscem zamieszkania, siedziby lub pobytu podatnika. Jednak rola udziału we wpływach z państwowego podatku dochodowego w strukturze dochodów jednostek samorządu terytorialnego w okresie międzywojennym była stopniowo ograniczana. Z dniem 1.1.1926 r. została zmniejszona o połowę stawka procentowa udziału, a od 1.1.1936 r. udział obliczany był jedynie od części wpływów

¹⁹ Dz.U. Nr 129, poz. 918 ze zm.

²⁰ Dz.U. Nr 85, poz. 518.

z państwowego podatku dochodowego. Wprowadzane zmiany były spowodowane problemami finansowymi budżetu państwa, które ustawodawca starał się naprawić, ograniczając dochody jednostek samorządu terytorialnego.

Samorząd terytorialny funkcjonował również w latach 1944–1950. Po unormowaniu ustroju i organizacji organów lokalnych pod koniec 1944 r.²¹ na początku 1945 r. ustawodawca uregulował materię dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Dekret z 13.4.1945 r. o reformie systemu podatkowego²² ograniczał w art. 1 przekazane jednostkom samorządu terytorialnego podatki lokalne jedynie do podatku gruntowego, podatku od nieruchomości oraz podatku od lokali. Z kolei art. 10 pkt 4 dekretu zawieszał w 1945 r. pobór przez jednostki samorządu terytorialnego dodatków do podatków państwowych oraz udziału we wpływach z państwowego podatku dochodowego, przewidzianych w ustawie o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych. Dekret z 13.4.1945 r. realizował postulowane wówczas w nauce prawa finansowego zmiany systemu dochodów jednostek samorządu terytorialnego – rozdzielenie źródeł dochodów budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz likwidację większości drobnych i mało wydajnych podatków lokalnych²³. Wiązało się to zatem również z rezygnacją z instytucji dodatków do podatków państwowych oraz udziału we wpływach z państwowego podatku dochodowego.

Uregulowania wprowadzone w 1945 r. miały jedynie charakter tymczasowy i już w kolejnym roku zostały zastąpione nową regulacją wynikającą z dekretu z 20.3.1946 r. o finansach komunalnych²⁴. Nowe przepisy rozszerzały katalog dochodów jednostek samorządu terytorialnego, powracając do funkcjonującego w II Rzeczypospolitej systemu wielu drobnych, mało wydajnych podatków i opłat lokalnych. Odstępstwem od zasady rozdzielenia źródeł dochodów budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego było wprowadzenie w art. 5 ust. 1 pkt 1 dekretu udziału państwa we wpływach z podatku gruntowego oraz uregulowanie art. 19 ust. 1 dekretu, stwierdzające, że jednostkom samorządu terytorialnego będą udzielane dotacje z budżetu państwa za pośrednictwem Komunalnego Funduszu Pożyczkowo-Zapomogowego²⁵. Dochodami Funduszu, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 4 oraz art. 19 ust. 2

²¹ Dekret PKWN z 23.11.1944 r. o organizacji i zakresie działania samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 14, poz. 74).

²² Dz.U. Nr 13, poz. 73.

²³ Z. Ciałkowski, *Gospodarka*, s. 35; E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse lokalne*, s. 54–55.

²⁴ Dz.U. Nr 19, poz. 129 ze zm.

²⁵ E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse lokalne*, s. 55.

dekretu, miało być 5% udziału we wpływach z podatku gruntowego oraz 10% udziału we wpływach z podatku obrotowego. Poza wskazanym udziałem Komunalnego Funduszu Pożyczkowo-Zapomogowego we wpływach z podatku obrotowego dekret nie przewidywał udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z państwowego podatku dochodowego.

Wydaje się, że można podać dwa powody, dla których w latach 1944–1950 funkcjonujące wówczas jednostki samorządu terytorialnego nie miały udziału we wpływach z państwowego podatku dochodowego. Po pierwsze, w nauce prawa finansowego dominowała wówczas koncepcja rozdzielenia źródeł dochodów budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz oparcia dochodów tych jednostek na kilku wydajnych podatkach lokalnych²⁶. Rozdzielenie źródeł dochodów zakładało także rezygnację z instytucji udziału. Po drugie, dochody jednostek samorządu terytorialnego nie mogły być oparte na udziale we wpływach z państwowego podatku dochodowego, ponieważ w pierwszych latach po zakończeniu II wojny światowej państwo miało znaczne trudności z realizacją dochodów z tego podatku²⁷. Oparcie struktury dochodów samorządu terytorialnego na podziale dochodów płynących z jednego źródła nie gwarantowałoby w takiej sytuacji stabilnego poziomu dochodów jednostek samorządu terytorialnego.

Samorząd terytorialny funkcjonował do 1950 r. Ustawą z 20.3.1950 r. o terenowych organach jednolitej władzy państwowej²⁸ został zlikwidowany, a na jego miejsce zostały wprowadzone rady narodowe, które zgodnie z art. 1 tej ustawy były terenowymi organami jednolitej władzy państwowej.

²⁶ Por. *L. Kurowski*, Zagadnienie reformy skarbowości samorządowej, Rada Narodowa 1945, Nr 1.

²⁷ *E. Ruśkowski, J.M. Salachna*, Finanse lokalne, s. 54.

²⁸ Dz.U. Nr 14, poz. 130 ze zm.