

Paweł Galiński*

PODATKI SAMORZĄDOWE W SYSTEMIE DOCHODÓW GMIN W POLSCE

Streszczenie

W artykule scharakteryzowano znaczenie podatków samorządowych w systemie dochodów gmin w Polsce. Przedstawiono podstawowe uwarunkowania ich konstrukcji oraz kompetencje organów gminy, które determinują wydajność fiskalną tych podatków. W tym ostatnim przypadku opisano uprawnienia organów stanowiących i wykonawczych w tym zakresie. Omówiono kształtowanie się wpływów z podatków samorządowych w gminach, na tle ich dochodów własnych i dochodów ogółem w 2007 i 2017 roku. Wskazano na wielkość poszczególnych rodzajów preferencji podatkowych i ewentualne nieprawidłowości w ich wprowadzaniu.

Słowa kluczowe: podatki samorządowe, gmina, preferencje podatkowe

Synopsis

Local taxes in the communal revenue system in Poland

The article characterizes the significance of local taxes in the communal revenue system in Poland. Principal conditions of their construction and competences of commune bodies, which determine fiscal performance of these taxes were presented. In the last case, the powers of legislative and executive bodies in this regard are described. The shaping of local taxes in

* Dr, Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania, Katedra Bankowości i Finansów oraz Elbląska Uczelnia Humanistyczno-Ekonomiczna, Wydział Administracji i Nauk Społecznych, Katedra Zarządzania.

the communes against the background of their own revenues and total revenues in 2007 and 2017 was discussed. The value of individual types of tax preferences and some irregularities in their implementation were indicated.

Keywords: local taxes, commune, tax preferences.

Wstęp

W literaturze przedmiotu używane jest pojęcie „podatek samorządowy”. Obejmuje ono świadczenia podatkowe, które stanowią dochód budżetu gminy i są kształtowane, w pewnym zakresie, przez radę gminy bądź przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta. Zalicza się do nich podatki będące przedmiotem ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tj. podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, oraz podatki wynikające z innych ustaw, tj. podatek rolny, podatek leśny, podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych¹. Jednocześnie, zgodnie z przepisami Konstytucji RP, jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalać wysokość podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie². Chodzi tu bowiem o pewne ich uwarunkowania, które determinują politykę fiskalną i sytuację finansową danej jednostki. Stąd celem artykułu jest scharakteryzowanie znaczenia podatków samorządowych w budżetach gmin w Polsce i ich uwarunkowań, jak również kompetencji tych jednostek w zakresie ich kształtowania się.

Charakterystyka podatków samorządowych

Podatek od nieruchomości

Podatek od nieruchomości funkcjonuje na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (u.p.o.l.)³. Jego kon-

¹ L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 16.

² Art. 168 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., tekst jedn. Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, z 2001 r. Nr 28, poz. 319, z 2006 r. Nr 200, poz. 1471, z 2009 r., Nr 114, poz. 946.

³ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jedn.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1445, 1588, 1669, 1693 i 1722 2073, 2244, z 2019 r. poz. 534.

strukcja oraz rozstrzygnięcia interpretacyjne istotnie wpływają na dochody gmin. Opodatkowaniu podlegają grunty, budynki oraz budowle⁴. W tym ostatnim przypadku muszą być one związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1. właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych;
2. posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
3. użytkownikami wieczystymi gruntów;
4. posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie: a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości, b) jest bez tytułu prawnego⁵.

Z podatku od nieruchomości zostały zwolnione liczne kategorie podmiotów i przedmiotów opodatkowania. Zwolnienia przedmiotowe nieruchomości (dotyczące np. uczelni publicznych, placówek oświatowych) przyznawane są najczęściej pod warunkiem niezajmowania ich na działalność gospodarczą. Zwolnienia przedmiotowe dotyczą m.in. budynków gospodarczych służących działalności rolniczej, leśnej lub rybackiej, bądź gruntów i budynków wpisanych do rejestru zabytków.

Stawki poszczególnych przedmiotów opodatkowania w podatku od nieruchomości wynikają z uchwały rady gminy, jednak nie mogą przekroczyć stawek określanych corocznie w obwieszczeniu Ministra Finansów⁶. Dopuszcza się również, w ramach uchwały rady gminy, różnicowanie tych stawek według określonych kryteriów, w szczególności rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej, lokalizacji, rodzaju zabudowy, przeznaczenia i sposobu wykorzystania nieruchomości, stanu technicznego i wieku budynków⁷.

⁴ E. Kornberger-Sokołowska, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, LexisNexis, Warszawa 2012, s. 99.

⁵ Art. 3 u.p.o.l.

⁶ E. Kornberger-Sokołowska, *Finanse jednostek samorządu...*, s. 101.

⁷ L. Eteł, *Podatek od nieruchomości...*, s. 287.

Podatek rolny

Funkcjonowanie podatku rolnego zostało uregulowane w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (u.p.r.)⁸. Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej aniżeli prowadzona działalność rolnicza. Podatnikami podatku rolnego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1. właścicielami gruntów;
2. posiadaczami samoistnymi gruntów;
3. użytkownikami wieczystymi gruntów;

4. posiadaczami gruntów, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie: a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, z Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego albo b) jest bez tytułu prawnego, z wyjątkiem gruntów wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Lasów Państwowych. W tym przypadku podatnikami są odpowiednio jednostki organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i Lasów Państwowych⁹.

Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym stanowi:

1. dla gruntów gospodarstw rolnych – liczba hektarów przeliczeniowych ustalana na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do jednego z czterech okręgów podatkowych. W tym przypadku podatek rolny za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 2,5 q żyta od 1 ha przeliczeniowego gruntów;

2. dla pozostałych gruntów – liczba hektarów wynikająca z ewidencji gruntów i budynków, a podatek rolny za rok podatkowy wynosi tu równowartość pieniężną 5 q żyta¹⁰.

Cena skupu żyta wynika z komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w „Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej”, i dotyczy 11 kwartałów poprzedzających kwartał poprzedzający rok podat-

⁸ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym; tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1892, z 2018 r. poz. 1588, 1669, 2244, z 2019 r. poz. 534.

⁹ Art. 3 u.p.r.

¹⁰ Art. 4, ust. 1 u.p.r.

kowy. Jednocześnie rada gminy jest uprawniona do obniżenia cen skupu żyta, przyjmowanej jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze danej jednostki.

Przepisy u.p.r. zawierają szeroki katalog zwolnień o charakterze przedmiotowym i podmiotowym, jak również ulg.

Podatek leśny

Uwarunkowania podatku leśnego charakteryzują przepisy ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (u.p.l.)¹¹. Opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają określone w ustawie lasy, z wyjątkiem tych, które są zajęte na wykonywanie innej działalności gospodarczej aniżeli działalność leśna. Lasem w rozumieniu u.p.l. są grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy, zaś podstawę opodatkowania stanowi tu jego powierzchnia, wyrażona w hektarach. Podatek leśny od 1 ha za rok podatkowy wynosi – z pewnym zastrzeżeniem (dla lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych 50% stawki) – równowartość pieniężną 0,220 m³ drewna. Obliczona jest ona według średniej ceny sprzedaży drewna, którą uzyskały nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy¹². Niemniej jednak rada gminy może obniżyć tę kwotę.

Podatnikami podatku leśnego (z określonymi w u.p.l. zastrzeżeniami) są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, które są: właścicielami lasów, posiadaczami samoistnymi lasów, użytkownikami wieczystymi lasów, jak również posiadaczami lasów, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego¹³.

Przepisy prawa zawierają nieliczne, aczkolwiek istotne, zwolnienia przedmiotowe o charakterze ogólnym, w tym zwolnienie lasów z drzewostanem w wieku do 40 lat, lasów wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków czy użytków ekologicznych. Poza tym funkcjonuje stosunkowo obszerny katalog zwolnień podmiotowych, głównie z uwagi na charakter wykonywanej przez podatników działalności¹⁴, np. uczelnie, publiczne i niepubliczne jednostki

¹¹ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym; tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1821, z 2018 r. poz. 1588, 1669, 2244, z 2019 r. poz. 534.

¹² Art. 1–4 u.p.l.

¹³ Art. 2 u.p.l.

¹⁴ A. Hanusz, A. Niezgoda, P. Czerski, *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 76.

organizacyjne objęte systemem oświaty, instytuty badawcze. Ponadto, poza zwolnieniami przewidzianymi w u.p.l., rada gminy może w drodze uchwały wprowadzić inne zwolnienia¹⁵.

Podatek od środków transportowych

Funkcjonowanie podatku od środków transportowych wynika z ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Podmiotami tego podatku są osoby fizyczne i osoby prawne będące właścicielami środków transportowych. Jako właściciele traktuje się również jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, na które środek transportowy jest zarejestrowany oraz posiadaczy środków transportowych zarejestrowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jako powierzone przez zagraniczną osobę fizyczną lub prawną podmiotowi polskiemu¹⁶.

Przedmiotem opodatkowania są cztery kategorie środków transportowych:

1. samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej od 3,5 tony;
2. ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony;
3. przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego;
4. autobusy¹⁷.

Wysokość stawek tego podatku określana jest corocznie w uchwale rady gminy (nie może przekroczyć stawek maksymalnych) i zależy od rodzaju środka transportowego i jego dopuszczalnej masy całkowitej¹⁸.

Dla pewnych kategorii pojazdów (o dopuszczalnej masie całkowitej poniżej 12 t oraz autobusów) rada gminy może różnicować stawki, aczkolwiek tylko na podstawie kryteriów przedmiotowych, którymi mogą być: wpływ na środowisko naturalne, rok produkcji, liczba miejsc do siedzenia. Kryteria wymienione w u.p.o.l. mają charakter przykładowy, co oznacza, że rady gmin

¹⁵ R. Przygodzka, *Władztwo podatkowe a stabilność finansowa gmin*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 4 (4), s. 336–337.

¹⁶ Art. 9, ust. 1 u.p.o.l.

¹⁷ B. Dolnicki, *Samorząd terytorialny*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 335.

¹⁸ W. Miemieć, *Podatek od środków transportowych*, [w:] W. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 362.

mogą przyjąć także inne uwarunkowania. Drugim uprawnieniem rady gminy jest także możliwość wprowadzenia zwolnień z podatku, innych niż określone ustawowo. Podobnie jak w przypadku możliwości różnicowania stawek, kompetencja ta dotyczy wybranych kategorii pojazdów (nie dotyczy pojazdów o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 12 t, z wyjątkiem autobusów). Pozaustawowe zwolnienia mogą mieć charakter wyłącznie przedmiotowy¹⁹.

Podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych

Podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej jest uproszczoną formą opodatkowania prowadzenia działalności gospodarczej, uregulowaną w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (u.z.p.d.n.p.o.o.f.)²⁰. Podatek ten ma zastosowanie tylko do ściśle określonych rodzajów prowadzonej działalności, generalnie o charakterze usługowym i usługowo-wytwórczym, wymienionych w ustawie. Wysokość tej daniny ustala naczelnik urzędu skarbowego w drodze decyzji, na wniosek podatnika. Wynika ona z rodzaju prowadzonej działalności, miejsca jej prowadzenia oraz liczby zatrudnionych pracowników²¹.

Podatnicy prowadzący działalność opodatkowaną w formie karty podatkowej są zwolnieni z wymogu prowadzenia ksiąg, składania zeznań podatkowych oraz wpłacania zaliczek na podatek dochodowy. Są jednak zobowiązani do wydawania na żądanie klienta rachunków i faktur oraz odpowiedniego przechowywania ich kopii²².

Z kolei w podatku od spadku i darowizn²³ jego podmiotami są osoby fizyczne, które nabyły na własność rzeczy znajdujące się na terytorium Rze-

¹⁹ J. Dziuba, *Dochody z podatku od środków transportowych w miastach na prawach powiatu w kontekście zasady samodzielności finansowej*, „Studia Ekonomiczne. Finanse. Problemy. Decyzje” 2014, nr 198, cz. 1, s. 136.

²⁰ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 43.

²¹ R. Wolański, *Wpływ otoczenia finansowego na konkurencyjność małych i średnich przedsiębiorstw*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 259.

²² Art. 24, ust. 1 u.z.p.d.n.p.o.o.f.

²³ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, tekst jedn.; Dz.U. z 2018 r. poz. 644, 1629, 2073, 2215 (u.p.s.d.).

czypospolitej Polskiej lub prawa majątkowe wykonywane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tytułem:

1. dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego;
2. darowizny, polecenia darczyńcy;
3. zasiedzenia;
4. nieodpłatnego zniesienia współwłasności;
5. zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu;
6. nieodpłatnej: renty, użytkowania oraz służebności²⁴.

Podatkowi podlega również nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci oraz nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci.

Podatników tego podatku podzielono na trzy grupy z uwagi na osobisty stosunek nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte wymienione wcześniej rzeczy i prawa majątkowe. Wyraża się on pokrewieństwem, powinowactwem bądź przysposobieniem. Toteż wielkość wymiaru tego podatku zdeterminowana jest przez zakwalifikowanie osoby do jednej z tych trzech grup. Podstawę opodatkowania stanowi zaś wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych²⁵.

Natomiast podatek od czynności cywilnoprawnych reguluje ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych²⁶. Obowiązek podatkowy ciąży na podmiotach, które dokonują czynności cywilnoprawnych. Jest to podatek od odpłatnego nabycia majątku i praw majątkowych. Podatnikami mogą być osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej z chwilą dokonania określonej czynności. Katalog czynności cywilnoprawnych ma charakter zamknięty i wynika z ustawy²⁷. Stawki tego podatku zależą od rodzaju określonej czynności i mogą mieć charakter procentowy i kwotowy²⁸.

²⁴ Art. 1 u.p.s.d.

²⁵ B. Dolnicki, *Samorząd...*, s. 339.

²⁶ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych; tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1150, z 2018 r. poz. 2159, 2244.

²⁷ W. Miemieć, *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, [w:] W. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 341.

²⁸ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 519.

Kompetencje organów władzy samorządowej w zakresie podatków samorządowych

Rada gminy oraz wójt, burmistrz bądź prezydent miasta posiadają określony katalog kompetencji w zakresie kształtowania wielkości podatków samorządowych.

Rada gminy, jako organ stanowiący, tworzy przepisy miejscowego prawa podatkowego, tj. uchwały podatkowe, które stanowią podstawę działania organu wykonawczego. W drodze tych uchwał określona zostaje wysokość stawek podatkowych, dotyczących podatków zawartych w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych oraz podatku rolnego i podatku leśnego, w prawnie określonych granicach. Tego typu uchwały należą do uchwał o charakterze obligatoryjnym. Rada gminy może także podejmować uchwały fakultatywne, tj. wprowadzać pewne zwolnienia przedmiotowe²⁹.

Jeżeli zaś chodzi o wójta, burmistrza bądź prezydenta miasta, to wśród ich kompetencji w zakresie podatków samorządowych wyróżnia się kompetencje w zakresie:

1. wymierzania i pobierania podatków lokalnych, których przejawem jest fakt wydawania decyzji w sprawach podatkowych. Pierwszorzędne znaczenie mają tu decyzje wymiarowe, w których organ podatkowy ustala lub określa wysokość zobowiązania podatkowego. Kompetencja ta jest elementem administrowania podatkami samorządowymi³⁰;

2. zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, a zatem ochrona przyszłych interesów gminy poprzez zapewnienie, że podatek wpłynie do jej budżetu w przewidzianej prawem wielkości;

3. stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – w odniesieniu do podatków lokalnych, a w szczególności podatku od nieruchomości; wójt jest uprawniony do udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych polegających na odroczeniu terminu płatności (odsunięcie płatności w czasie), rozłożeniu na raty lub umorzeniu zaległości podatkowej (uchylenie powinności zapłaty). Określa się je zatem jako pewne preferencje podatkowe, które skutkują zmniejszeniem ciężaru podatkowego, a w rezultacie dochodów

²⁹ J. Kunysz, *Wójt, burmistrz, prezydent miasta jako organ podatkowy (wybrane zagadnienia)*, „Administracja: Teoria. Dydaktyka. Praktyka” 2012, nr 2 (27) s. 66–67.

³⁰ A. Borodo, *Kompetencje organów gminy w zakresie podatku od nieruchomości*, „Rocznik Nauk Prawnych” 1998, t. VIII, s. 232.

budżetu jednostki, lub odsunięcie w czasie obowiązków jego poniesienia. Obniża się zatem dostępne środki na realizację różnorodnych zadań czy ewentualną redukcję deficytu budżetowego. Zmniejszany jest w konsekwencji potencjał jakim dysponuje jednostka w poborze danego rodzaju daniny publicznej³¹. Z jednej strony może to powodować ograniczenie realizacji określonych wydatków³². Z drugiej zaś strony może determinować wzrost innych stawek podatkowych, w celu zwiększenia utraconych dochodów. Stąd istotna staje się ocena efektywności, skuteczności, a nawet równości wobec stosowania pewnych rozwiązań w zakresie tego typu preferencji podatkowych³³. Jednocześnie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przyznawane są przez organ podatkowy w drodze indywidualnej decyzji na wniosek podatnika i mają charakter uznaniowy, rozpatrywany z uwagi na: ważny interes podatnika lub ważny interes publiczny. Decyzje w tym zakresie podejmowane są w ramach tzw. uznania administracyjnego. W literaturze wskazuje się, że organ podatkowy, stosując w tym zakresie uznanie administracyjne, powinien kierować się zasadami proporcjonalności i równości³⁴. Ponadto ulgi, umorzenia i rozłożenie na raty są instrumentem pomocy publicznej. Mogą być one narzędziami stymulującymi i stabilizującymi rozwój, gdyż w sytuacji kryzysu mogą zapobiegać zwolnieniom czy też upadłościom przedsiębiorców na terenie określonych gmin³⁵. Warto tu również zwrócić uwagę na fakt, iż Najwyższa Izba Kontroli, w wyniku przeprowadzonych kontroli, negatywnie oceniła sposób prowadzenia przez organy wykonawcze gmin postępowań w sprawie umarzania zaległości podatkowych, głównie z uwagi na ich nierzetelność i niezgodność z prawem. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły

³¹ M. Podstawka, E. Rudowicz, *Wykorzystanie wybranych podatków lokalnych w kreowaniu polityki fiskalnej gmin*, „Zeszyty Naukowe Polityki Europejskiej. Finanse i Marketing” 2010, nr 4, s. 80–82.

³² M. Klink, *Wpływ instytucji zwolnień podatkowych i instytucji ulg podatkowych na kształtowanie się deficytu budżetowego oraz długu publicznego*, [w:] A. Pomorska, J. Szołno-Koguc (red. nauk.), *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 336.

³³ *Tax expenditures deserve more scrutiny. Report to the Honorable William J. Coyne House of Representatives*, United States General Accounting Office, Washington 1994, s. 3.

³⁴ E. Kornberger-Sokołowska, *Rola jednostek samorządu terytorialnego w kształtowaniu i poborze podatków stanowiących ich dochody*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 199.

³⁵ B.Z. Filipiak, *Polityka podatkowa gmin czy realizacja władztwa podatkowego?*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe. Ubezpieczenia” 2015, nr 76, t. 1, s. 225.

przede wszystkim: naruszenia prawnych przesłanek stosowania ulg, prowadzenia postępowań w sposób nieodpowiadający w pełni wymogom przepisów prawa, w zakresie gromadzenia materiału dowodowego, niewywiązywania się z obowiązków w zakresie terminów załatwienia poszczególnych spraw oraz samej jawności prowadzonych postępowań, jak również sporządzania decyzji, które nie zawierały istotnych elementów³⁶;

4. interpretacji przepisów prawa podatkowego;

5. doprowadzenia do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego³⁷.

Powyższe kompetencje stanowią więc o władztwie podatkowym (władztwie daninowym) gmin, tj. ich uprawnieniach do podejmowania decyzji w procesie kształtowania wysokości dochodów podatkowych, w prawnie ograniczonym zakresie³⁸. Mówi się tu więc o lokalnej polityce podatkowej występującej w formie prawa lokalnego, publikowanej i podawanej w formie decyzji. Z kolei w przypadku wystąpienia inicjatywy podatnika wskazuje się na wykorzystanie instrumentu pomocy publicznej, w szczególności jej rodzaju – pomocy *de minimis*. Ta ostatnia stanowi pomoc o niewielkiej wartości, która nie jest w stanie zakłócić rynku lokalnego czy też wspólnotowego, a tym samym nie spełnia wszystkich przesłanek uznania jej za pomoc publiczną niezgodną z regułami wspólnotowego rynku³⁹.

Z powyższego władztwa daninowego wyłączona jest część podatków stanowiących dochód budżetu gminy, tj. podatek od czynności cywilnoprawnych oraz podatek od spadków i darowizn oraz podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej. Decyzje rady gminy nie determinują w żaden sposób ich stawek ani zwolnień. Jednak określone uprawnienia w zakresie administrowania tymi podatkami przyznano wójtom, burmistrzom oraz prezydentom miast. Chodzi tu o uprawnienie do wyrażenia przez gminny organ podatkowy zgody na zastosowanie przez naczelnika urzędu skarbowego ulg podatkowych, tj. umorzenia należności podatkowej, odroczenia terminu zapłaty, rozłożenia należności na raty⁴⁰. Wójt, burmistrz bądź prezydent miasta

³⁶ *Umarzanie zaległości podatkowych przez organy wykonawcze gmin. Informacja o wynikach kontroli*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2018, s. 7.

³⁷ Tamże, s. 67–72.

³⁸ R. Przygodzka, *Władztwo podatkowe...*, s. 335.

³⁹ B.Z. Filipiak, *Skutki udzielania ulg, umorzeń i zwolnień przez organy podatkowe gmin*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia” 2016, nr 84, cz. 1, s. 180.

⁴⁰ A. Borodo, *Przejmowanie dochodów podatkowych przez gminy – niektóre problemy prawne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2014, nr 3 (2), s. 14.

uczestniczy w postępowaniu dotyczącym rozpatrzenia wniosku o udzielenie ulgi uznaniowej. Wyrażanie stanowiska przez ten organ oznacza w konsekwencji, że naczelnik urzędu skarbowego jest nim związany. Nie oznacza to jednak, że naczelnik ma bezwzględny nakaz udzielenia ulgi w wypadku wcześniej wyrażonej zgody gminnego organu podatkowego⁴¹.

Kształtowanie się dochodów z podatków samorządowych w gminach w 2007 i 2017 roku

W roku 2007 i 2017 w gminach dochody z podatków samorządowych wzrosły z 10,23 mld zł do 17,07 mld zł na tle wzrostu ich dochodów własnych z 28,22 mld zł do 48,08 mld zł i dochodów ogółem z 57,00 mld zł do 11,19 mld zł (tab. 1). W 2017 roku dochody z podatków samorządowych stanowiły 36% dochodów własnych (36% w 2007 roku) i 15% dochodów ogółem (18% w 2007 roku). W grupie tych podatków największe znaczenie posiadał podatek od nieruchomości, z którego wpływy w roku 2007 i 2017 zwiększyły się z 7,60 mld zł do 13,37 mld zł. W 2017 roku podatki, na których kształtowanie się gmina nie posiada znaczącego wpływu, tj. podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn oraz podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej, stanowiły 7% wpływów z podatków samorządowych. Jednocześnie w stosunku do 2007 roku udział ten zmniejszył się o 3,5 punktów procentowych.

Jeżeli zaś chodzi o preferencje w podatkach samorządowych, to wynosiły one 3,30 mld zł w 2017 roku (19% dochodów z podatków samorządowych) w stosunku do 2,36 mld zł w 2007 roku (23% dochodów z podatków samorządowych). W 2017 roku najwięcej dochodów z tego tytułu zostało utraconych w następstwie obniżenia górnych stawek podatkowych w podatkach: od nieruchomości, od środków transportowych, rolnym i leśnym, tj. łącznie 2,52 mld zł w relacji do 1,69 mld zł w 2007 roku. Największy przyrost zaobserwowano w przypadku podatku od środków transportowych, podczas gdy w podatku rolnym i leśnym wystąpiło obniżenie utraty tych dochodów (tab. 1). Warto zwrócić uwagę na fakt, że w latach 2007–2017 zmniejszono umorzenia zaległości podatkowych z 171,56 mln zł do 85,72 mln zł, na co największy wpływ miał spadek tych umorzeń w podatku od nieruchomości.

⁴¹ E. Kornberger-Sokołowska, *Rola jednostek samorządu...*, s. 200.

Tabela. 1. Dochody z podatków samorządowych i ich preferencje na tle dochodów własnych i dochodów ogółem w gminach w Polsce w 2007 i 2017 roku

Wyszczególnienie	Dochody	Preferencje podatkowe			Rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności
		Obniżenie górnych stawek podatkowych	Ulgi i zwolnienia	Umorzenie zaległości podatkowych	
2017					
dochody ogółem	111 189 284 876	2.532.595.245	604.658.542	104.236.926	109.549.825
dochody własne	48 076 249 922	2.532.595.245	604.658.542	104.236.926	109.549.825
Podatki samorządowe					
od nieruchomości	13 372 486 153	1.811.821.589	598.058.157	70.111.527	88.270.156
rolny	1 463 712 406	115.456.846	1 340.191	6 786.719	2 205 354
leśny	290 432 777	1 452.995	563.448	211 778	13 319
od śr. transport.	752 497 383	587 367 079	2 645 324	3 695 647	4 393 750
karta podatkowa	37 607 104	0	0	34 220	160 442
od spadk. i darow.	133 569 863	0	1 880	4 750 606	4 995 230
od cz. cywilnopr.	1 024 260 953	0	0	125 147	440 162
Razem	17 074 566 639	2 516 098 509	602 609 001	85 715 645	100 478 414
2007					
dochody ogółem	57 003 129 008	1.712.695.357	397.467.798	194.286.125	112.056.481
dochody własne	28 219 039 477	1.712.695.357	397.467.798	194.286.125	112.056.481
Podatki samorządowe					
od nieruchomości	7 595 556 973	1.327.885.807	383.079.693	142.102.176	85.650.088
rolny	915 442 723	130.880.022	3.254.547	16.754.552	7.561.864
leśny	155 708 056	1.808.593	307.945	396.374	31.560
od śr. transport.	488 154 949	232.664.310	3.475.521	7.198.305	6.106.316
karta podatkowa	53 591 580	0	21.069	189.923	207 230
od spadk. i darow.	112 715 675	0	76.710	4.748.591	5.275.728
od cz. cywilnopr.	911 722 329	0	7.580	166.772	83.963
Razem	10 232 892 286	1 693 238.731	390 223.065	171 556.693	104 916.751

Źródło: oprac. własne na podst.: Ministerstwo Finansów, Informacje o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego za lata 2007 i 2017 (załączniki).

Podsumowanie

Podatki samorządowe zajmują istotne miejsce w systemie dochodów gmin w Polsce, a ich wpływy posiadają stabilny udział w dochodach własnych tych jednostek. Wśród podatków samorządowych największą wydajnością fiskalną charakteryzuje się podatek od nieruchomości. Natomiast podatki samorządowe, na których kształtowanie się gmina ma znikomy wpływ (podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych) mają najmniejsze znaczenie, które w latach 2007–2017 obniżyło się. Jednocześnie ok. 20% wpływów z podatków samorządowych zostaje utraconych z uwagi na stosowane preferencje podatkowe. Chodzi tu przede wszystkim o obniżenie górnych stawek podatkowych, co należy do kompetencji rady gminy. Ponadto w latach 2007–2017 zmniejszył się poziom utraconych wpływów z tytułu umarzania zaległości podatkowych, które, jak wskazano w pracy, mają charakter uznaniowy. W ten sposób ogranicza się również kontrowersje związane z zasadnością ich stosowania w kontekście realizacji wielu zadań publicznych i sytuacji finansowej jednostki.

Bibliografia

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., tekst jedn. Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, z 2001 r. Nr 28, poz. 319, z 2006 r. Nr 200, poz. 1471, z 2009 r., Nr 114, poz. 946.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych*, tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1445, 1588, 1669, 1693 i 1722 2073, 2244, z 2019 r. poz. 534.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym*, tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1892, z 2018 r. poz. 1588, 1669, 2244, z 2019 r. poz. 534.
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym*, tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1821, z 2018 r. poz. 1588, 1669, 2244, z 2019 r. poz. 534.
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*, tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 43.
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn*, tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 644, 1629, 2073, 2215.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych*, tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1150, z 2018 r. poz. 2159, 2244.

Literatura

- Borodo A., *Kompetencje organów gminy w zakresie podatku od nieruchomości*, „Rocznik Nauk Prawnych” 1998, t. VIII.

- Borodo A., *Przejmowanie dochodów podatkowych przez gminy – niektóre problemy prawne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2014, nr 3 (2).
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Dolnicki B., *Samorząd terytorialny*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Dziuba J., *Dochody z podatku od środków transportowych w miastach na prawach powiatu w kontekście zasady samodzielności finansowej*, „Studia Ekonomiczne: Finanse. Problemy. Decyzje” 2014, nr 198, cz. 1.
- Etel L., *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Filipiak B.Z., *Polityka podatkowa gmin czy realizacja władztwa podatkowego?*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia” 2015, nr 76, t. 1.
- Filipiak B.Z., *Skutki udzielania ulg, umorzeń i zwolnień przez organy podatkowe gmin*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia” 2016, nr 84, cz. 1.
- Hanusz A., Niezgoda A., Czerski P., *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Klink M., *Wpływ instytucji zwolnień podatkowych i instytucji ulg podatkowych na kształtowanie się deficytu budżetowego oraz długu publicznego*, [w:] A. Pomorska, J. Szotno-Koguc (red. nauk.), *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Kornberger-Sokołowska E., *Rola jednostek samorządu terytorialnego w kształtowaniu i poborze podatków stanowiących ich dochody*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Kornberger-Sokołowska E., *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, LexisNexis, Warszawa 2012.
- Kunysz J., *Wójt, burmistrz, prezydent miasta jako organ podatkowy (wybrane zagadnienia)*, „Administracja: Teoria. Dydaktyka. Praktyka” 2012, nr 2 (27).
- Miemiec W., *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, [w:] W. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Miemiec W., *Podatek od środków transportowych*, [w:] W. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Ministerstwo Finansów, *Informacje o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego za lata 2007 i 2017 (załączniki)*.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Umarzanie zaległości podatkowych przez organy wykonawcze gmin. Informacja o wynikach kontroli*, Warszawa 2018.
- Podstawka M., Rudowicz E., *Wykorzystanie wybranych podatków lokalnych w kreowaniu polityki fiskalnej gmin*, „Zeszyty Naukowe Polityki Europejskiej. Finanse i Marketing” 2010, nr 4.
- Przygodzka R., *Władztwo podatkowe a stabilność finansowa gmin*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 40 (4).
- Tax expenditures deserve more scrutiny. Report to the Honorable William J. Coyne House of Representatives*, United States General Accounting Office, Washington 1994.
- Wolański R., *Wpływ otoczenia finansowego na konkurencyjność małych i średnich przedsiębiorstw*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.

