

Ustalenie potencjału dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego¹

dr Monika Bogucka, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego

Potrzeba analizy sposobu ukształtowania przez ustawodawcę potencjału dochodów jednostek samorządu terytorialnego uzasadniona jest wielością funkcji, jakie on pełni.

Potencjał dochodów jednostek samorządu terytorialnego:

- stanowi jedno z kryteriów, w oparciu o które władze lokalne podejmują decyzje finansowe i planują swoje budżety
- jest źródłem informacji dla obywateli o sytuacji finansowej wspólnot lokalnych, a więc realizuje zasadę jawności finansów publicznych
- pozwala na ustalenie tych samorządów, które potrzebują wsparcia finansowego ze strony państwa, ze względu na występujące w nich niedobory dochodów w stosunku do zakresu realizowanych zadań.

W nauce prawa ogólnie akceptowalnym kryterium oceny regulacji prawnych jest funkcjonalność. Test na funkcjonalność instytucji prawnej wymaga zbadania skutków jakie wywołuje i skonfrontowania ich z zamierzonymi przez ustawodawcę celami jakim ma służyć.

Drugim, niekwestionowanym kryterium wszystkich instytucji prawnych jest ich zgodność z konstytucją. To drugie kryterium wymaga szczególnego wyeksponowania z tego względu, że polska konstytucja² przesądziła o zasadach kształtowania zasad ustroju finansowego samorządu terytorialnego, wyznaczając w ten sposób dopuszczalne granice ingerencji ustawodawcy zwykłego w ten system.

Ocena sposobu ukształtowania potencjału dochodowego jednostek samorządu terytorialnego przez ustawodawcę winna zatem polegać na skonfrontowaniu zasad jego usta-

lania z przypisywanymi temu potencjałowi funkcjami oraz z konstytucyjnie określonymi zasadami organizacji finansów lokalnych.

Realizacja każdej z przypisywanych funkcji jakie pełnić ma ustalenie potencjału dochodowego jednostek samorządu terytorialnego wymaga by ustalenie to odbywało się w oparciu o możliwie najbardziej aktualne dane a metody jego obliczania przyjęte przez ustawodawcę prowadziły do ustalenia go w sposób rzeczywisty.

Ustawodawca nie definiuje pojęcia potencjału dochodowego jednostek samorządu terytorialnego.

Potencjał dochodów jednostek samorządu terytorialnego powinien być rozumiany jako zdolność (możliwość) generowania dochodów przez źródła dochodów własnych przysługujące tym podmiotom- inaczej wydajność tych źródeł.

Kategoria dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego jest bardzo zróżnicowana i obejmuje tak dochody o charakterze publicznoprawnym, jak i prywatnoprawnym. Te pierwsze mają charakter przymusowy, stały i powtarzalny, te drugie realizowane są w związku z realizacją przez samorząd funkcji właścicielskich w stosunku do posiadanego majątku.

Wśród dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego największe znaczenie dla ich budżetów mają wpływy ze źródeł podatkowych i to ich wysokość w przeliczeniu na jednego mieszkańca przyjęto w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego³ jako zasadniczy miernik ich sytuacji finansowej. Miernikiem sytuacji finansowej nie powinny być natomiast dochody majątkowe ze względu na ich niestabilny charakter; pojęciem potencjału dochodowego należy objąć jedynie te dochody, które są gromadzone w sposób przymusowy, nie zaś te, które jedynie potencjalnie mogą być zgromadzone.

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w dochody ze źródeł podatkowych wyposażała zasadniczo tylko gminy. Powiaty i województwa posiadają jedynie udziały we wpływach z podatków dochodowych.

W ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego ustawodawca do potencjału dochodów podatkowych nawiązuje w dwojaki sposób.

1 Poniższa opinia stanowi zebranie tezy i wniosków Autorki zawartych w następujących opracowaniach: M. Bogucka-Felczak, *Konstytucyjne determinanty funkcjonowania mechanizmów korekcyjno-wyrównawczych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017, wydawnictwo „Poltext” M. Bogucka-Felczak, *Potencjał dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego – wybrane problemy*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” Wydawnictwo Społecznej Akademii Nauk, 2017/2/77-91, M. Bogucka-Felczak, *System korekcyjno-wyrównawczy w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego – ewolucja i ocena rozwiązań prawnych* [w:] *Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy*, pod red. W. Miemiec, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 213 – 228, Ekspertyza „Finansowanie rozwoju miast – zmiany finansowe i fiskalne” sporządzona na zamówienie Ministerstwa Rozwoju Regionalnego we współautorstwie z Prof. zw. dr hab. Teresą Dębowską-Romanowską

2 ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Dz. U Nr 78, poz. 483

3 Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz. U. z 2017 r., poz. 1453

Artykuł 4 wskazuje, iż źródłami dochodów własnych gminy są wpływy z wymienionych w ust. 1 pkt 1 podatków, a w art. 5 i 6 określa wysokość udziałów powiatów i województw we wpływach z podatków dochodowych.

Nadto tzw. wskaźnik dochodów podatkowych w przeliczeniu na jednego mieszkańca gminy, powiatu i województwa w stosunku do średniej krajowej stanowi kryterium w oparciu o które ustawodawca wyznacza samorządy otrzymujące kwotę podstawową części wyrównawczej subwencji ogólnej oraz wskazuje płatników tzw. Janosikowego czyli samorządy dokonujące wpłat na część równoważącą/regionalną subwencji.

Do dochodów podatkowych gmin z mocy art. 4 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zaliczono wpływy z podatków: a) od nieruchomości, b) rolnego, c) leśnego, d) od środków transportowych, e) dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, g) od spadków i darowizn, h) od czynności cywilnoprawnych.

Zbliżony do podatków charakter prawny mają opłaty publiczne, w tym z opłata: a) skarbowa, b) targowa, c) miejscowa, uzdrowskowa i od posiadania psów, e) eksploatacyjna oraz inne stanowiące dochody gminy, uiszczane na podstawie odrębnych przepisów, które stanowią z mocy art. 4 źródła dochodów własnych gmin.

W art. 20 ust. 2 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego ustawodawca przesądził, iż kwotę podstawową części wyrównawczej otrzymuje gmina, w której wskaźnik dochodów podatkowych na jednego mieszkańca w gminie, zwany dalej „wskaźnikiem G”, jest mniejszy niż 92% wskaźnika dochodów podatkowych dla wszystkich gmin, zwanego dalej „wskaźnikiem Gg” zaś przez dochody podatkowe, o których mowa w tym przepisie, rozumie się łączne dochody z tytułu:

- 1). podatku od nieruchomości;
- 2). podatku rolnego;
- 3). podatku leśnego;
- 4). podatku od środków transportowych;
- 5). podatku od czynności cywilnoprawnych;
- 6). podatku od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej;
- 7). wpływów z opłaty skarbowej;
- 8). wpływów z opłaty eksploatacyjnej;
- 9). udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych;
- 10). udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych.

Jak widać nie wszystkie wpływy ze źródeł o charakterze podatkowym uznał ustawodawca za miarodajne dla ustalenia potencjału podatkowego gmin, stanowiącego kryterium przyznawania kwoty podstawowej części wyrównawczej subwencji ogólnej. Nie uwzględnia się bowiem w tym potencjale wpływów z takich opłat jak targowa, miejscowa, reklama, uzdrowskowa i od posiadania psów.

Oceniając to rozwiązanie można wskazać, że wolą ustawodawcy było zaliczenie do potencjału dochodów podatkowych tylko wpływów z takich źródeł, które realizują wszystkie samorządy gminne, a nie tych, które mają charakter fakultatywny, jak opłaty lokalne wskazane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Z drugiej strony, uznać można, że prawidłowe, tj. realizujące zasadę adekwatności dochodów do zakresu realizowanych zadań wyposażanie samorządów w dochody, w tym w formie subwencjonowania, którego wielkość zależy od potencjału dochodów własnych, oznacza także swego rodzaju indywidualizację relacji pomiędzy państwem a jednostką samorządu terytorialnego. Władztwo daninowe gmin obejmuje prawo do wprowadzania w drodze uchwały i z upoważnienia ustawowego opłat lokalnych, stąd można zadać pytanie czy zasadnym jest pomijanie faktu pobierania przez gminę opłat lokalnych przy ustalaniu potencjału dochodowego tej jednostki, zwłaszcza, że niektóre z nich, np. opłata targowa, mogą mieć istotne znaczenie fiskalne. Pozwoliłoby to na uzyskanie bardziej dokładnego obrazu potencjału dochodów, tak samorządów uprawnionych do uzyskania subwencji tak podmiotów zobowiązanych do dokonywania wpłat korekcyjno-wyrównawczych, jak i ich beneficjentów.

Podobne wątpliwości może rodzić fakt, iż mierzenie potencjału dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego następuje w oparciu o maksymalną, wynikającą z ustawy, stawkę podatkową, nie zaś stawkę rzeczywiście stosowaną w danym roku podatkowym, wynikającą z uchwały rady gminy.

Istota podatków lokalnych, z których wpływy służą ustaleniu wysokości potencjału dochodów podatkowych gmin jest taka, że samorządy tego szczebla mogą wpływać na kształtowanie się ich wysokości, co gwarantuje art. 168 Konstytucji. Zakres władztwa podatkowego gminy obejmuje przede wszystkim uprawnienie do określania wysokości stawki. Takie rozwiązanie świadczy o woli konstytucyjnego ustawodawcy do zapewnienia organom władzy lokalnej szerokich uprawnień do kształtowania, za pomocą przepisów prawa miejscowego, stosunków społecznych w sposób adekwatny do warunków i specyfiki danego terenu.

Prawo do określania wysokości stawek podatków lokalnych stanowi narzędzie prowadzenia samodzielnej polityki finansowej przez władze samorządowe. System zachęt w postaci obniżonych stawek podatków lokalnych służyć może zwiększeniu w przyszłości wpływów z podatków dochodowych od osób, które ze względu na korzyści płynące z niższego opodatkowania podatkami lokalnymi, zdecydowały o zlokalizowaniu na terenie gminy siedziby swojej firmy lub miejsca zamieszkania.

Uznać zatem należy, iż rzeczywisty potencjał dochodów podatkowych danej gminy to potencjał wyliczany w oparciu o stawkę podatkową stosowaną w danej gminie wynikającą z podjętej przez radę gminy uchwały.

Tymczasem zgodnie z art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w celu ustalenia części wyrównawczej subwencji ogólnej i wpłat przyjmuje się dochody, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać z podatku rolnego, stosując do ich obliczenia średnią cenę skupu żyta, a z podatku leśnego - średnią cenę sprzedaży drewna, ogłoszone przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, a w przypadku innych podatków, stosując do ich obliczenia górne granice stawek podatków obowiązujące w danym roku.

Skoro sens podatków lokalnych ma się wyrażać w zaliczaniu do dochodów gminy, w celu ustalenia ich potencjału

dochodowego, skutków finansowych, wynikających z zastosowania, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, przewidziane art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, to tym samym ustawodawca powinien szanować skutki wyboru władz lokalnych co do wysokości podatków lokalnych. Wybór ten musi być respektowany przez ustawodawcę, inaczej istota podatku lokalnego straci sens a potencjał finansowy samorządu, decydujący przecież o wysokości należnej kwoty subwencji, nie będzie odzwierciedlał rzeczywistej kondycji finansowej samorządu.

W obywatelskim projekcie ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁴ słusznie zauważono potrzebę zmian sposobu obliczania dochodów podatkowych gmin, w ten sposób, że przy wyliczeniu przyjmowane będą stawki podatków w wysokości stosowanej gminy w danym roku, nie mniejsze jednak, niż średnia kwota stawki podatku stosowana przez gminę w danym roku.

Abstrahując od stopnia skomplikowania proponowanej konstrukcji i nieokreślenia przez projektodawców sposobu obliczania „średniej kwoty stawki podatku stosowanej przez gminę w danym roku” uznać należy, że proponowane zmiany prowadzą do wyeliminowania wad dotychczasowej regulacji, nakazującej przyjęcie przy obliczaniu potencjału dochodowego gmin górnych stawek podatków lokalnych, przewidzianych w ustawie.

Należy podzielić pogląd projektodawców, iż przyjęcie proponowanych zmian poskutkowałoby w ten sposób, iż ewentualna decyzja o podwyższeniu stawki podatku, podyktowana będzie oceną sytuacji finansowej gminy, nie zaś koniecznością wyrównania strat wywołanych przez obowiązek dokonania wpłat, których wysokość została oparta o maksymalne ustawowe stawki.

Do dochodów, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać, zalicza się także skutki finansowe wynikające z zastosowania, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Ratio legis takiej regulacji polega na zwiększeniu odpowiedzialności władz lokalnych za skutki decyzji podejmowanych w ramach prowadzonej polityki podatkowej. Ustawodawca zdecydował, iż utrata dochodów podatkowych będąca wynikiem stosowania ulg przewidzianych w przepisach prawa podatkowego oraz ulg w spłacie zobowiązań podatkowych skutkująca obniżeniem potencjału dochodów podatkowych samorządu nie może obciążać budżetu państwa poprzez zwiększenie wysokości części wyrównawczej lub zmniejszenie wysokości wpłat korekcyjno – wyrównawczych dokonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego.

Potencjał dochodów podatkowych gminy obejmuje zatem rzeczywiście uzyskane wpływy z tytułów podatkowych, jaki dochody utracone z tych źródeł ze względu na zastosowanie ulg konstrukcyjnych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Nie można jednak nie dostrzegać faktu, iż skutki finansowe zaliczane do dochodów, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać nie są tożsame w przypadku poszczególnych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Artykuł 67 a Ordynacji podatkowej⁵ wskazuje na trzy takie ulgi, tj. umorzenie zaległości podatkowej, odroczenie terminu płatności podatku i rozłożenie płatności podatku (zaległości podatkowej) na raty. Również w doktrynie prawa podatkowego podkreśla się, iż, z punktu widzenia zróżnicowanych skutków, jakie zastosowanie tych ulg wywołuje, dyskusyjnym jest objęcie ich zbiorczą nazwą „ulg w spłacie zobowiązań podatkowych”, i że jest to uzasadnione jedynie względami techniki legislacyjnej, bowiem przyznanie prawa do tych ulg następuje w tym samym trybie i wedle jednolitych przesłanek.⁵

Pojęcie skutku finansowego nie zostało zdefiniowane na gruncie aktualnie obowiązujących przepisów. Nie jest jednak na tyle złożone, aby stało się przeszkodą w ustaleniu konsekwencji stosowania postanowień wyrażonych w art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Stosując reguły wykładni językowej należy przyjąć, iż skutek to konsekwencja, efekt, następstwo, wynik lub rezultat określonego działania lub zaniechania. Natomiast przymiotnik „finansowy” doprecyzowuje charakter danego działania lub zaniechania, lokując je w wymiarze następstw ekonomicznych. Innymi słowy skutek finansowy to następstwo, konsekwencja zdarzenia faktycznego lub prawnego oddziałującego także w sferze ekonomicznej, w wyniku którego zmianie ulegnie sytuacja ekonomiczna podmiotu lub podmiotów, np. poprzez przysporzenie lub uszczuplenie w posiadanych aktywach trwałych, pieniężnych lub inna formach powodująca przekształcenie w obszarze majątkowym.

Nie ulega wątpliwości, iż wydanie decyzji o rozłożeniu na raty przez gminny organ podatkowy ma swoje następstwa finansowe, jednak nie polegają one na całkowitej utracie dochodów przez samorząd, jak ma to miejsce w przypadku umorzenia całej kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami. Taki pogląd jest również powszechnie przyjmowany w orzecznictwie sądowym i literaturze przedmiotu.

W wyroku z dnia 29 czerwca 2005 r. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż rozłożenie na raty sprowadza się do podzielenia, na co najmniej dwie części, kwoty podatku lub zaległości wraz z odsetkami i ustalenia dla tych części terminów płatności⁶. Zapłata podatku może bowiem odbywać się w trybie jednorazowej lub stopniowej płatności. Jednorazowe zdarzenie księgowo prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdy wysokość wpłaty jest co najmniej równa kwocie tego zobowiązania. „Natomiast w trybie płatności stopniowej pobór należnego podatku odbywa się „w częściach” należności podatkowej. Z tego względu jest on rozciągnięty w czasie. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w tym trybie jest następstwem zdarzenia faktycznego polegającego na dokonaniu rozliczenia pieniężnego, które powoduje, że łączna kwota ostatniej wpłaty podatkowej wraz z płatnościami dokonanymi wcześniej zrówna się z wysokością zobowiązania ciążącego na podatniku”⁷.

Dochodem rzeczywiście utraconym w danym roku budżetowym, w związku z rozłożeniem na raty zaległości podatkowej,

5 H. Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 67a w: Dzwonkowski H. (red.) Ordynacja podatkowa 2011*, wyd. 3, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 562

6 I FSK 44/05, LEX nr 176684

7 A. Gorgol, *Ustalenie przez organ podatkowy terminu i trybu wykonania zobowiązania podatkowego wobec gminy w następstwie doręczenia decyzji wymiarowej*, Samorząd Terytorialny 4/2013, s. 64 - 65

4 Projekt Obywatelski (Druk Sejmowy Nr 19)

wej na kolejne lata będzie jedynie kwota odsetek od zaległości podatkowych, które musiałyby zostać zapłacone gdyby nie została wydana decyzja o rozłożeniu płatności podatku na raty, a jeżeli w gminie stosowana jest opłata prolongacyjna, pomniejszonych o kwotę naliczonej w decyzji opłaty prolongacyjnej.

Następstwem finansowym rozłożenia płatności podatku na raty, nie będzie zatem całkowita utrata dochodów przez samorząd, jak ma to miejsce w przypadku umorzenia całej kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami. Przeciwnie, wierzyciel podatkowy zostaje w swoich roszczeniach zaspokojony, tyle, że skutek ten zostaje przesunięty w czasie i zostanie zrealizowany z chwilą zapłaty ostatniej raty.

Institucja ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych polegająca na rozłożeniu płatności zaległości podatkowej na raty jest zatem instytucją prawa materialnego, której istota i skutki finansowe zostały przesądzone przez Ordynację podatkową, i których nie definiuje ustawodawca odmiennie w art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, nakazując doliczać do dochodów, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać także skutki finansowe wynikające ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Tymczasem Paragraf 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej⁸ nakazuje w kolumnie „Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy - Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy” sprawozdania Rb-27S wskazuje, iż „W przypadku podjęcia przez organ podatkowy decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty zapłaty podatku bądź zaległości podatkowej, skutki finansowe wynikające z tych decyzji powinny być wykazywane za kolejne okresy sprawozdawcze w roku, w którym została wydana decyzja”.

Literalna wykładnia paragrafu 3 ust. 1 pkt 11 lit. b instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych Rb - 27S prowadzi do wniosku, iż miernikiem tych skutków finansowych są kwoty odroczonej zaległości wraz z odsetkami, które będą realizowane w kolejnych latach, a ustalenie tych skutków (wykazanie w sprawozdaniach) powinno nastąpić w tym roku, w którym wydana została decyzja.

W ten sposób pojęcie skutku finansowego rozłożenia płatności zaległości podatkowej na raty w rozumieniu ustawy Ordynacja podatkowa, do której odwołuje się art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego poprzez użycie zwrotu „ulg w spłacie zobowiązań podatkowych” zostało w sposób nieuzasadniony przez przywołaną regulację zdefiniowane inaczej. Co istotne, konstrukcja sprawozdań budżetowych składanych przez jednostki samorządu terytorialnego jest taka, że kwoty odroczonej zaległości wraz z odsetkami, które będą realizowane w kolejnych latach stanowiąc będą w tych latach dochody otrzymane i ponownie zwiększą potencjał dochodów podatkowych gmin.

Praktycznym następstwem zawyżenia potencjału dochodów podatkowych gmin w roku w którym została wydana decyzja o rozłożeniu na raty płatności podatku jest obowiąz-

zek odprowadzania wpłat korekcyjno – wyrównawczych przez niektóre samorządy, pomimo tego, iż ich rzeczywisty potencjał podatkowych jest niższy od tego, którego ustawodawca wymaga wyznaczając płatników tzw. janosikowego.

Sprawozdawczość budżetowa tymczasem służyć ma m. in. uzyskaniu rzeczywistego obrazu sytuacji finansowej jednostki samorządu terytorialnego, będącego podstawą dla wyznaczenia samorządów uprawnionych do uzyskania części wyrównawczej subwencji ogólnej i wskazania samorządów zobowiązanych do dokonania wpłat korekcyjno – wyrównawczych. Ustalenie tego potencjału w oparciu o rzeczywistość zaistniałe operacje finansowe i ich skutki jest o tyle istotne, iż założeniem ustawodawcy tworzącego system subwencjonowania jednostek samorządu terytorialnego było, by wsparcie w tej formie uzyskiwały samorządy rzeczywistości wsparcia wymagające, a wpłat solidarnościowych dokonywały te jednostki, których potencjał finansowy jest rzeczywistości wyższy.

Taki stan rzeczy budzi uzasadnione wątpliwości natury konstytucyjnej.

Nie może normodawca w drodze rozporządzenia kreować instytucji materialnoprawnych ani w ogóle, ani w sposób odmienny w stosunku do tego co wynika z ustaw zwykłych. Zgodnie z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.

Wykładni art. 92 Konstytucji RP Trybunał Konstytucyjny dokonywał wielokrotnie. W orzeczeniu z dnia 16 września 2008 r.⁹ podkreślono, iż „wzajemne relacje pomiędzy ustawą a rozporządzeniem oparte są zawsze na założeniu, że akt wykonawczy konkretyzuje przepisy ustawy. [Akt wykonawczy] wydany może być tylko w zakresie określonym w upoważnieniu, w jego granicach i w celu wykonania ustawy w zgodzie z normami konstytucyjnymi, a także z wszystkimi obowiązującymi ustawami”. W innym orzeczeniu – podobnie, Trybunał Konstytucyjny wskazał, iż „Prócz niesprzeczności z ustawą, na podstawie której zostało wydane, nie może też być ono sprzeczne z normami konstytucyjnymi ani z żadnymi obowiązującymi ustawami, które w sposób bezpośredni lub pośredni regulują materię, będącą przedmiotem rozporządzenia (...). Zadaniem rozporządzenia jest wykonywanie ustawy, a nie jej uzupełnianie, modyfikacja czy powtarzanie jej postanowień¹⁰. Naruszenie przez ustawodawcę wskazanych warunków wydawania rozporządzeń może stwarzać podstawę do postawienia zarzutu niezgodności rozporządzenia z ustawą¹¹. Cechą rozporządzenia bowiem, oprócz tego, że jest wydawane na podstawie szczegółowego upoważnienia, jest jego wykonawczy charakter. Oznacza to, że przepisy tego aktu normatywnego muszą pozostawać w związku merytorycznym i funkcjonalnym z rozwiązaniami ustawowymi.¹²

Niedopuszczalność określania w drodze rozporządzenia w odmienny sposób, niż to wynika z ustawy, skutków finansowych zdarzeń kształtujących potencjał dochodowy samo-

8 Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz. U. poz. 109

9 Sygn. akt U 5/08, patrz także wyrok TK dnia z 22 marca 2007 r., sygn. U 1/07.

10 Wyrok TK z dnia 30 kwietnia 2009 r., sygn. akt U 2/08.

11 Wyrok TK z dnia 17 maja 2012 r., sygn. akt K 10/11.

12 Wyrok TK z dnia 12 lipca 2007 r., sygn. U 7/06.

rzędów narusza, jak się wydaje, także proklamowaną przez art. 167 ust. 3 Konstytucji RP zasadę ustawowego określania źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego.

Literalna wykładnia art. 167 ust. 3 Konstytucji RP nakazuje ustawodawcy zwykłemu dochowanie formy ustawowej przy kreowaniu źródeł dochodów samorządu. W tym znaczeniu zasada ustawowego określania źródeł dochodów samorządu terytorialnego powinna być gwarancją ich stabilności i pewności¹³

Znaczenie nadane tej zasadzie przez Trybunał Konstytucyjny nie sprowadza się jedynie do zastrzeżenia formy ustawowej dla materii o której mowa w tym przepisie.

Z punktu widzenia ochrony samodzielności finansowej jednostek samorządu i możliwości planowania budżetowego terytorialnego ogromne znaczenie ma prawo ustalenia przez nie na podstawie regulacji ustawowej poziomu przypadających im dochodów [Ofiarski Z., 2002, s. 34]. Zasada ustawowego określania źródeł dochodów samorządu terytorialnego oznacza zatem, że „na poziomie ustawowym muszą zostać sformułowane wszystkie rozstrzygnięcia podstawowe dla wyznaczenia rodzaju i charakteru prawnego poszczególnych źródeł dochodów, a tym samym – także rozstrzygnięcia wyznaczające sposób ustalania wysokości tych dochodów. Innymi słowy, ogólny poziom dochodów jednostki samorządu terytorialnego musi być możliwy do ustalenia już na podstawie regulacji ustawowej, czyli regulacja ta musi zachowywać odpowiedni stopień precyzji i szczególności, a nie może ograniczać się do blankietowych odesłań do regulacji wykonawczych”¹⁴.

W kontekście powyższych ustaleń wydaje się, iż modyfikacja ustawowego pojęcia skutków finansowych wynikających z zastosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, stanowiących element potencjału fiskalnego jednostek samorządu terytorialnego, którego wysokość warunkuje obowiązek wpłat korekcyjno – wyrównawczych przez rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej narusza art. 167 ust. 3 Konstytucji RP.

Jak wskazano na wstępie ustalenie potencjału dochodowego jednostek samorządu terytorialnego powinno odbywać się w oparciu o możliwie najbardziej aktualny stan faktyczny. Postulat ten nabiera szczególnego znaczenia przy mierzeniu potencjału dochodowego powiatów i województw, którym ustawodawca przyznał szczególnie wrażliwe na wahania koniunktury gospodarczej źródła dochodów podatkowych, jakimi są udziały we wpływach w podatkach dochodowych.

Zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego podstawą wyliczenia kwot subwencji i wpłat na część równoważącą/regionalną na dany rok jest potencjał dochodowy sprzed dwóch lat, tj. w roku poprzedzającym rok bazowy.

Niekorzystne skutki powyższej regulacji odczuwają przede wszystkim samorządy będące płatnikami tzw. janosikowego, gdyż w sytuacji pogorszenia koniunktury gospodarczej wysokość wpłaty wyliczonej dwa lata wstecz nie uwzględni aktualnego potencjału dochodów podatkowych tych samorządów i jest niewspółmiernie wysoka w stosunku do dochodów realizowanych w roku budżetowym.

Niewątpliwie badanie potencjału dochodów podatkowych samorządów w okresie późniejszym niż rok poprzedzający rok bazowy nastęrcza wiele trudności, jednak nie sposób nie brać pod uwagę faktu, że brak rozwiązań umożliwiających reagowanie systemu wpłat korekcyjno-wyrównawczych na zmieniającą się koniunkturę gospodarczą niejednokrotnie generuje konieczność zaciągania kredytu dla realizacji obowiązku wpłat do budżetu.

Na zakończenie rozważań dotyczących potencjału dochodów jednostek samorządu terytorialnego postawić należy pytanie, na ile stanowi on miarodajne kryterium sytuacji finansowej wspólnot lokalnych, zwłaszcza gdy decyduje o powstaniu prawa do kwoty podstawowej części wyrównawczej subwencji lub obowiązku dokonania wpłat na część równoważącą/regionalną subwencji ogólnej. Wybór przez ustawodawcę tego kryterium, jako podstawowego kryterium różnicowania dochodów jednostek samorządu terytorialnego, należy uznać za właściwy, co nie oznacza, że powinno być to kryterium jedyne i zupełne. Wyrównywanie sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego, wyłącznie w oparciu o kryterium wydajności dochodów własnych, oznacza niewłaściwie rozumianą równość tych podmiotów, które przecież różnić się muszą, cechami, występującymi obiektywnie, co z kolei wpływać musi na wydajność fiskalną potencjału ich dochodów własnych. Innymi słowy kryteria różnicowania dochodów jednostek samorządu terytorialnego nie mogą nie nawiązywać do zakresu realizowanych zadań przez te podmioty, a co za tym idzie do zakresu wydatków przez nie ponoszonych.

Zwłaszcza w przypadku wyznaczania płatników tzw. janosikowego, wysokość potencjału dochodowego w przeliczeniu na jednego mieszkańca, konfrontowane ze średnią krajową wydaje się być kryterium niewystarczającym.

Brak uwzględnienia przez ustawodawcę potencjału wydatkowego płatników janosikowego szczególnie dotkliwie odczuwają wielkie aglomeracje, które siłą rzeczy posiadają wyższe dochody podatkowe, ale także ponoszą wyższe koszty realizacji powierzonych zadań jako, że odbiorcami usług świadczonych przez te samorządy są także osoby niezarejestrowane w urzędach skarbowych właściwych dla tych miast pozostaje, co pozostaje jednak bez wpływu na ustalenie potencjału dochodowego tych samorządów. Nie przewidział bowiem ustawodawca wskaźników korygujących rzeczywistość liczbę mieszkańców w dużych aglomeracjach miejskich w celu zniwelowania różnic w kosztach realizacji zadań, zarówno bieżących jak i inwestycyjnych, w przeliczeniu na jednego mieszkańca w dużych ośrodkach miejskich w stosunku do tych samych kosztów realizacji zadań w mniejszych miastach i gminach, skutkiem czego utrudnione jest zachowanie równowagi budżetowej w zakresie bieżącej działalności tych jednostek.

W tym kontekście wskazać należy, że w przypadku wielkich aglomeracji miejskich określenie przesłanek według których dochodzi do wyznaczenia samorządów zobowiązanych do dokonywania wpłat korekcyjno - wyrównawczych tylko pozornie ma charakter abstrakcyjny. Są to bowiem samorządy o dużym potencjale dochodowym, ale równie dużych potrzebach ze względu na pełnione funkcje.

W obecnej dobie granice dużych miast, nie stanowią już granic dostępności do świadczonych przez nie usług w za-

13 E. Kornberger – Sokolowska, 2002, *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2002, s. 30- 32

14 Wyrok TK z dnia 24 marca 1998 r., sygn. akt K 40/97.

kresie ochrony zdrowia, kultury, sztuki, itp. Pełnią funkcję regionalnych centrów, ponoszą zwiększone koszty realizacji zadań (np.: w zakresie infrastruktury drogowej, kolejowej, bezpieczeństwa i porządku publicznego).

Fakt, że odbiorcami usług świadczonych przez aglomeracje są także osoby niezarejestrowane w urzędach skarbowych właściwych dla tych miast pozostaje bez wpływu na ustalenie potencjału dochodowego tych samorządów.

Skutkiem tego jest niejednokrotnie to, że obowiązek dokonania wpłaty wcale nie ciąży na samorządach rzeczywiście bogatszych - bo ustawodawca nie uwzględnił ich potencjału wydatkowego.

Innym efektem nieuwzględnienia przez ustawodawcę wśród kryteriów wyznaczania podmiotów będących zobowiązanymi z tytułu wpłat korekcyjno - wyrównawczych ich potencjału wydatkowego jest fakt, że część jednostek samorządu terytorialnego zarówno wpłaca, jak i otrzymuje środki finansowe z tego tytułu. Brak instytucji potrącenia powoduje, iż dochodzi do nieuzasadnionej redystrybucji dochodów jednostek samorządu i kosztów wzajemnych transferów finansowych pomiędzy nimi a budżetem państwa. I tak na poziomie powiatowym w 2012 roku płatnicy otrzymali z powrotem ponad 32% wpłaty – ponad 346 mln zł z 1 mld 68 mln zł w obiegu zamkniętym trafia z powiatów do Ministerstwa Finansów, a następnie z powrotem zwracane jest tym samym samorządom. W ramach gminnego janosikowego na 110 gmin płacących janosikowe w 2012 roku, 32 gminy otrzymały je jako beneficjenci¹⁵. W 2013 roku zjawisko to przedstawiało się następująco:

Liczba jednostek samorządu terytorialnego płatników i beneficjentów subwencji równoważącej (regionalnej) w 2013 roku		
	płatnicy	beneficjenci
województwa	3	16/16
powiaty	30	314/314
Miasta na prawach powiatu	46	66/66
gminy	102	1.566/2.413

Źródło: P. Swianiewicz, *System wyrównawczy sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego w Polsce-proponując usprawnienia*, „Samorząd Terytorialny” 2016/12/32, opracowanie na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Rozwiązaniem proponowanym w tym zakresie przez obywatelski projekt ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, była propozycja polegająca na urealnieniu liczby mieszkańców wielkich miast przez pomnożenie liczby formalnie zarejestrowanych podatników i liczby 1,5, w przypadku Miasta Warszawy i w przypadku pozostałych gmin (miast na prawach powiatu) liczących powyżej 350 tys. liczby 1,1.

Innym rozwiązaniem, które należy rozważyć, pozwalającym na urealnienie kosztów realizacji zadań, a co za tym idzie także potencjału dochodowego samorządów, a zwłaszcza dużych miast, jest uzupełnienie tradycyjnych kryteriów w oparciu o które dochodzi do wyznaczenia płatników jano-

sikowego, takich jak liczba mieszkańców i wysokość wpływów ze źródeł podatkowych o kryterium podmiotów współpracujących z infrastrukturą miasta i świadczonych przez nie usług publicznych. Ustalenie tej kategorii podmiotów mogłoby się odbywać w oparciu o takie kryteria, jak miejsce świadczenia pracy, miejsce opłacania składek na ubezpieczenie, których ustalenie możliwe jest w oparciu o dotychczas prowadzone rejestry, co czyni to rozwiązanie mało skomplikowanym i nie generującym nadmiernych kosztów. Rozważyć można także, jako kryterium urealnienia potencjału dochodowego miast, liczbę studentów, którzy niewątpliwie korzystają z infrastruktury miasta.

Brak uwzględnienia kryterium wydatkowego przy wskazaniu samorządów zobowiązanych do dokonywania wpłat korekcyjno- wyrównawczych jest rozwiązaniem charakterystycznym dla naszego państwa. Właściwie we wszystkich krajach europejskich jest ono brane pod uwagę. Pewną trudność przy ustalaniu potencjału wydatkowego jednostek samorządu terytorialnego może stanowić fakt, iż w Polsce nie prowadzi się badań nad standaryzacją kosztów realizacji zadań publicznych

W kontekście poczynionych uwag, należy rekomendować ustawodawcy zmiany rozwiązań normatywnych dotyczących mierzenia wydajności potencjału dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, co jest istotne dla zapewnienia zgodności z Konstytucją RP niektórych z nich oraz z punktu widzenia funkcji jakie ustalenie tego potencjału ma realizować.

Bibliografia:

Bogucka - Felczak M., *Konstytucyjne determinanty funkcjonowania mechanizmów korekcyjno- wyrównawczych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017, wydawnictwo „Poltex”

Bogucka-Felczak M., *Potencjał dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego – wybrane problemy*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” Wydawnictwo Społecznej Akademii Nauk, 2017/2/77-91,

Bogucka - Felczak M., *System korekcyjno – wyrównawczy w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego – ewolucja i ocena rozwiązań prawnych* [w:] *Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy*

¹⁵ Źródło: www.STOPJanosikowe.pl

wy, pod red. W. Miemiec, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 213 – 228,

Dębowska- Romanowska T., Bogucka- Felczak M., Ekspertyza „Finansowanie rozwoju miast – zmiany finansowe i fiskalne” sporządzona na zamówienie Ministerstwa Rozwoju Regionalnego,

Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 67a w: Dzwonkowski H. (red.) Ordynacja podatkowa 2011*, wyd. 3, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 562,

Gorgol A., *Ustalenie przez organ podatkowy terminu i trybu wykonania zobowiązania podatkowego wobec gminy w następstwie doręczenia decyzji wymiarowej*, Samorząd Terytorialny 4/2013, s. 64 – 65,

Kornberger – Sokołowska E., 2002, *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2002, s. 30- 32

Wykaz orzecznictwa

Wyrok TK dnia z 22 marca 2007 r., sygn. U 1/07,

Wyrok TK z dnia 30 kwietnia 2009 r., sygn. akt U 2/08,

Wyrok TK z dnia 17 maja 2012 r., sygn. akt K 10/11,

Wyrok TK z dnia 12 lipca 2007 r., sygn. U 7/06,

Wyrok TK z dnia 24 marca 1998 r., sygn. akt K 40/97,

Wyrok TK z dnia 16 września 2008, sygn. akt U 5/08,

Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2005 r. SK 44/05, LEX nr 176684

Wykaz aktów prawnych

Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Dz. U Nr 78, poz. 483,

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz. U. z 2017 r., poz. 1453

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia

9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz. U. poz. 109



Narodowy Instytut Samorządu Terytorialnego powstał w 2015 r.
Jest państwową jednostką budżetową podległą MSWiA.
Działa na rzecz dalszej profesjonalizacji samorządu terytorialnego i administracji publicznej.

EKSPERTYZY NIST, ul. Zielona 18, Łódź 90-601
Sekretariat tel. +48 42 633 10 70
e-mail: sekretariat@nist.gov.pl