

ANDRZEJ GORGOL*

ZARYS KONCEPCJI WTÓRNEGO DOCHODU PODATKOWEGO

Uwagi wstępne

Dochody podatkowe odgrywają ważną rolę w działalności finansowej każdego podmiotu prawa publicznego. Stanowią jeden z głównych instrumentów realizacji funkcji fiskalnej finansów publicznych, która wiąże się z koniecznością przejmowania przez państwo i jednostki samorządu terytorialnego środków pieniężnych od innych podmiotów, a następnie ich przeznaczenia na sfinansowanie wydatków ponoszonych na realizację zadań publicznych.

W polskim systemie prawnym dochody podatkowe są instrumentami gospodarki budżetowej. Występują one w budżecie zarówno państwa, jak i każdej gminy, powiatu oraz województwa¹. Niewątpliwie świadczy to o instrumentalnej typowości i funkcjonalnej uniwersalności dochodu podatkowego rozpatrywanych z punktu widzenia jego przydatności oraz efektywności wykorzystania w prowadzeniu publicznej działalności finansowej.

Należy jednak zauważyć, że zakres zastosowania dochodów podatkowych nie rozciąga się na cały sektor finansów publicznych ani tym bardziej nie obejmuje pozostałych podmiotów sektora publicznego. Zadania

* Dr hab., prof. Uniwersytetu Zielonogórskiego; e-mail: agorgol@gmail.com

¹ Zob. art. 110 pkt 1; art. 111; art. 211 ust. 1; art. 212 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm. [dalej: u.f.p.].

publiczne mogą być wykonywane przez publiczne jednostki organizacyjne będące osobami prawnymi lub niemające takiej osobowości². Prowadzą one działalność w formach enumeratywnie wymienionych w ustawie o finansach publicznych, ale mogą być tworzone także na podstawie odrębnych ustaw³. Cechą wspólną podmiotów publicznych nienależących do sektora finansów publicznych jest to, że są osobami prawnymi utworzonymi na podstawie odrębnych ustaw do wykonywania zadań państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na zasadzie prowadzenia działalności gospodarczej. Jako banki, przedsiębiorstwa państwowe, spółki kapitałowe, instytuty badawcze są przedsiębiorcami zarejestrowanymi w KRS⁴. Zapłata za oferowane przez nie towary i usługi nie jest dla nich źródłem środków publicznych, a więc także nie otrzymują żadnych dochodów podatkowych. Z kolei typowym instrumentem finansowania działalności jednostek sektora finansów publicznych jest przychód, a nie dochód publiczny⁵. Wyjątek stanowią adresaci budżetowania brutto, którzy gromadzą swoje dochody i ponoszą wydatki za pośrednictwem właściwego budżetu, a wysokość tych wydatków nie jest limitowana poziomem ich dochodów⁶. Chociaż jednostki budżetowe należą do sektora finansów publicznych i mogą odpłatnie wykonywać zadania publiczne, uzyskane przez nie środki publiczne kwalifikowane są jako dochody publiczne, a nie przychody, co jest standardem ustawowym. Skoro dochody podatkowe są – jak sama ich nomenklatura trafnie wskazuje – dochodami, nie występują wśród instrumentów finansowania tych podmiotów sektora finansów publicznych, które działają na zasadzie samofinansowania się. Dotyczy to zarówno adresatów budżetowania netto, jak i szczególnych form budżetowania.

Należy podkreślić, że dochody podatkowe nie mogą być uznane za dochody żadnej jednostki budżetowej, a więc także tych urzędów, które są aparatem pomocniczym organów podatkowych. Stanowią one bowiem dochód właściwego budżetu, który jest jedynie pobierany za pośrednictwem urzędu skarbowego lub urzędu gminy, starostwa lub urzędu marszałkowskiego, a następnie docelowo odprowadzany na rachunek docho-

² Zob. art. 9 u.f.p.

³ Zob. art. 8 u.f.p.

⁴ Zob. art. 36 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 1203 z późn. zm.

⁵ Zob. art. 5 ust. 1 u.f.p.

⁶ Zob. art. 11 ust. 1 u.f.p.

dów budżetowych. W ujęciu księgowym dochody podatkowe zarówno budżetu państwa, jak i budżetu samorządowego ewidencjonowane są na kontach bilansowych 222 i 901⁷. Z kolei w planie kont jednostek budżetowych konto 222 służy do ewidencji rozliczenia zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych⁸. Warto jednak zauważyć, że uregulowanie zasad prowadzenia rachunkowości dochodów podatkowych budżetów samorządowych jest niedostosowane do ustawowej nomenklatury stosowanej do instrumentów finansowania samorządowej jednostki budżetowej. Takie dochody kwalifikowane są w rozporządzeniu wykonawczym do kategorii przychodów urzędu jednostki samorządu terytorialnego, gdyż nie są ujmowane w planie finansowym innych samorządowych jednostek budżetowych⁹. Natomiast w ujęciu ustawowym stanowią one dochód publiczny, co wyklucza ich ujęcie wśród środków publicznych stanowiących bądź przychody budżetowe, bądź przychody jednostek sektora finansów publicznych związane z ich działalnością¹⁰. Krytycznej oceny tej wady nie umniejsza nawet to, że użycie wyrazu „przychód” może być odbierane jako rozwiązanie legislacyjne mające na celu zasygnalizowanie szczególnej pozycji urzędów gmin, starostw i urzędów marszałkowskich w wewnętrznej strukturze samorządu terytorialnego oraz ich przynależności do sektora finansów publicznych.

W budżecie państwa dochody podatkowe ujmowane są w zbiorczej kategorii normatywnej wspólnie z dochodami niepodatkowymi¹¹. Zarówno w ustawie o finansach publicznych, jak i ustawach budżetowych „rozpływają się” one niejako w szerszym kontekście niekoherentnej grupy dochodów państwa. Z punktu widzenia zasad logiki sformułowanie „dochody podatkowe i niepodatkowe” nie jest poprawne. Po pierwsze, wynika to z użycia spójnika „i” typowego dla koniunkcji, zamiast „lub” – właściwego dla alternatywy rozłącznej. Dochód budżetowy nie może mieć wykluczających się cech, czyli być zarazem instrumentem podatko-

⁷ Zob. załączniki nr 1 i 2 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek samorządowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 298 [dalej: rozp. o rachunkowości].

⁸ Zob. załącznik nr 3 do rozp. o rachunkowości.

⁹ Zob. § 7 rozp. o rachunkowości.

¹⁰ Zob. art. 5 ust. 1 i art. 11 ust. 1 u.f.p.

¹¹ Zob. art. 111 u.f.p.

wym i niepodatkowym. Po drugie, użycie przeczenia „nie” w odniesieniu do tego samego wyrazu sugeruje, że podział dochodów budżetowych jest dychotomiczny. To stwierdzenie tylko wówczas jest prawdziwe, gdy nie ma zarówno dochodu podatkowo-niepodatkowego, jak i każdy dochód budżetowy może być przyporządkowany do grupy dochodów bądź podatkowych, bądź niepodatkowych. Warunkiem poprawności logicznej podziału dychotomicznego jest takie zdefiniowanie przeciwstawnych dwóch zbiorów desygnatów użytych nazw, aby łączne ich zakresy pojęciowe obejmowały klasyfikowane pojęcie dochodu budżetu państwa. Ustawowa definicja podatkowych i niepodatkowych dochodów tego budżetu ma charakter zakresowy¹². Zawiera ona enumeratywny wykaz tych dochodów. Z formalnego punktu widzenia ma ona postać zamkniętego katalogu ustawowego. Jednak w rzeczywistości wyliczenie dochodów budżetu państwa nie jest pełne, gdyż występuje odesłanie do innych dochodów określonych w odrębnych ustawach lub umowach międzynarodowych¹³. Ocena stopnia zupełności zakresu znaczeniowego definicji ustawowej jest bardzo utrudniona także z powodu licznych zastrzeżeń, że przepisy odrębnych ustaw mogą regulować inaczej tę kwestię¹⁴. Niewątpliwie poza dochodami nazwanymi, czyli wymienionymi w definicji zakresowej, są również inne, nienazwane dochody budżetu państwa. Dotyczy to chociażby dywidend, odszkodowań, kwot uzyskanych z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji, które ustawa o finansach publicznych ujmuje w grupie dochodów publicznych niebędących daninami publicznymi¹⁵. Nie są one wymienione w definicji zakresowej dochodów podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa ani nie są tak określane w odrębnej ustawie lub umowie międzynarodowej. Należy zatem uznać, że analizowana definicja jest niepełna i wadliwa. Po trzecie, jest ona niezgodna z zasadą ekonomii myślenia, określaną mianem „brzytwy Ockhama”¹⁶, czyli stwierdzeniem, że: „Nie należy mnożyć bytów ponad potrzebę”¹⁷. Skoro wszystkie dochody budżetu państwa w ujęciu ustawy o finansach publicznych są bądź podatkowe, bądź niepodatkowe, zbędne jest zatem posługiwanie się toż-

¹² W rozumieniu Zasad techniki prawodawczej (rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz. U. Nr 100, poz. 908).

¹³ Zob. art. 111 pkt 15 u.f.p.

¹⁴ Zob. art. 111 pkt 1, 7, 8, 9, 12, 14 u.f.p.

¹⁵ Zob. art. 5 ust. 2 i art. 111 u.f.p.

¹⁶ R. Heinzmann, *Filozofia średniowiecza*, tłum. P. Domański, Kęty 1999, s. 242-244.

¹⁷ *Entia non sunt multiplicanda praeter necessitatem.*

samym zwrotem normatywnym „dochody podatkowe i niepodatkowe budżetu państwa”.

Należy podkreślić, że ustalenie co to są podatkowe dochody budżetu państwa w znaczeniu normatywnym nie jest także możliwe w drodze prawniczych wnioskowań. Nie zostały bowiem zdefiniowane dochody niepodatkowe tego budżetu. Bezprzedmiotowe są zatem próby formułowania metodą „przez zaprzeczenie” negatywnej definicji dochodów podatkowych rozumianych jako inne niż niepodatkowe dochody budżetu państwa.

Ustawa o finansach publicznych nie zawiera precyzyjnych reguł odkodowywania pojęcia „dochód podatkowy”. Wykładnia systemowa i celowościowa definicji zakresowej tego sformułowania normatywnego prowadzi do konkluzji, że jest ono użyte tylko w kontekście budżetu państwa. Nie ma zaś do niego nawiązania w unormowaniach dochodów budżetów samorządowych. Inaczej niż w przypadku budżetu państwa bezzwrotne instrumenty gospodarowania i rozdysponowania środków budżetowych gmin, powiatów i województw nie są skonsolidowane formalnie w jednym akcie prawnym, lecz zawarte w odrębnych ustawach. Ustawa o finansach publicznych nie reguluje szczegółowo dochodów budżetów samorządowych. Natomiast zawiera stwierdzenie, że źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego określa odrębna ustawa¹⁸. W rzeczywistości jednak stopień formalnej i merytorycznej dyferencjacji dochodów państwa i samorządu terytorialnego jest większy. Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego reguluje bowiem nie tylko źródła ich dochodów, ale konkretyzuje także poszczególne dochody oraz zasady ich ustalania, gromadzenia lub przekazywania¹⁹. Z punktu widzenia ustalenia istoty dochodów podatkowych znaczenie tego aktu prawnego jest niebagatelne, gdyż zawiera on normatywne definicje tego pojęcia²⁰. W ujęciu juretycznym mają one zastosowanie tylko w odniesieniu do dochodów budżetów samorządowych. Natomiast brak jest podstawy prawnej do ich zastosowania do odkodowywania pojęcia „dochody podatkowe i niepodatkowe budżetu państwa”. Niewątpliwie jest to zasadne także pod względem merytorycznym, gdyż dochody podatkowe gmin, powiatów, województw są definiowane z wykorzystaniem tych kategorii dochodów,

¹⁸ Zob. art. 116 u.f.p.

¹⁹ Zob. art. 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, tekst jedn. Dz. U. z 2015 r., poz. 513 [dalej: u.d.j.s.t.].

²⁰ Zob. art. 20 ust. 3; art. 22 ust. 3; art. 24 u.d.j.s.t.

które nie występują w budżecie państwa. Oznacza to, że skutki zdiagnozowanych w niniejszym opracowaniu błędów definicji zakresowej w ustawie o finansach publicznych nie mogą być nie tylko wyeliminowane, ale nawet ograniczone przez zastosowanie wprost lub przez analogię definicji dochodów podatkowych zawartych w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

1. Geneza i ewolucja pojęcia dochodu podatkowego w ujęciu ustawowym

Jak już wspomniano, definicje normatywne dochodu podatkowego formułowane są w ustawach regulujących dochody samorządu terytorialnego w Polsce. Genezę tego pojęcia języka prawnego należy zatem upatrywać w kontekście transformacji ustrojowej Polski, przejawiającej się m.in. w odtworzeniu w 1990 r. struktur samorządu gminnego²¹. Jednak aż do końca 1993 r. w pierwszej fazie kształtowania się systemu finansowania samorządu terytorialnego obowiązywała ustawa²², która nie definiowała dochodów podatkowych gminy. Niewątpliwie była to typowa ustawa epizodyczna, o czym świadczy chociażby jej tytuł, nawiązujący do oznaczonego w latach zakresu czasowego jej obowiązywania. Nie tworzyła ona docelowego modelu systemu dochodów budżetu gminy, lecz zawierała rozwiązania przejściowe.

Druga faza kształtowania się systemu finansowania samorządu terytorialnego przypada na lata 1994-1998, gdy obowiązywała ustawa o finansowaniu gmin²³. W słowniczku jej pojęć ustawowych zostały zdefiniowane po raz pierwszy podstawowe dochody podatkowe²⁴. Definicja

²¹ Początkowo samorząd terytorialny był utożsamiany z samorządem gminnym. Znajdowało to odzwierciedlenie w tytule pierwszej samorządowej ustawy ustrojowej, czyli ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym, Dz. U. Nr 16, poz. 95 z późn. zm. Obecnie ta ustawa występuje w systemie aktów prawnych pod nazwą zmienioną jako ustawa o samorządzie gminnym, tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 594 z późn. zm. [dalej: u.s.g.].

²² Ustawa z dnia 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w latach 1991-1993 oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, Dz. U. Nr 89, poz. 518 z późn. zm.

²³ Ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin, tekst jedn. Dz. U. z 1998 r. Nr 30, poz. 164 z późn. zm. [dalej: u.f.g.].

²⁴ Zob. art. 3 pkt 6 u.f.g.

ustawowa miała charakter pozytywny i zakresowy. Zastosowano jednak dość kontrowersyjną technikę legislacyjną. Zamiast enumeratywnego ustalenia podstawowych dochodów podatkowych gminy określono je w sposób pośredni przez wymienienie przepisów prawnych regulujących ich tytuły. Odesłanie do innych przepisów tej samej ustawy powodowało, że definicja była dość zawiła, co utrudniało jej stosowanie. Z kolei brak określenia cech wspólnych dla całej tej grupy instrumentów zasilenia finansowego budżetu gminy świadczył o niekoherentności definiowanego zbioru i formalnym podejściu przy jego konstruowaniu. Warto również zauważyć, że definicja podstawowych dochodów podatkowych była umiejscowiona w tzw. „słowniczku pojęć ustawowych”. Zasluguje to na aprobatę, gdyż podstawowe dochody podatkowe zostały podniesione do rangi pojęć istotnych dla stosowania całej ustawy, a nie tylko niektórych jej części.

Niewątpliwie podstawowe dochody podatkowe są podzbiorem szerszej grupy dochodów podatkowych. Wychodząc z założenia „racjonalności działania ustawodawcy” należy uznać, że dokonał on świadomego zawężenia zakresu znaczeniowego definiowanego pojęcia w stosunku do ujętych w katalogu ustawowym dochodów podatkowych. Niektóre z dochodów zostały podniesione do rangi podstawowych, zaś pozostałych nie tylko nie zdefiniowano, ale i nie nazwano. W tym przypadku można więc mówić o dychotomicznym podziale dochodów podatkowych prowadzącym do wyodrębnienia dwóch ich grup, tj. dochodów podstawowych i ubocznych. Podstawowe dochody podatkowe są kategorią prawną i doktrynalną, a uboczne dochody podatkowe tylko kategorią doktrynalną, prawniczą. Różnica dotyczy także sposobu ich zdefiniowania. Jak już wspomniano, ustawowa definicja podstawowych dochodów podatkowych miała charakter pozytywny i polegała na ich enumeratywnym wyliczeniu. Z kolei definicja doktrynalna ubocznych dochodów podatkowych była negatywna, gdyż za takie dochody mogły być uznane wyłącznie dochody podatkowe niebędące dochodami podstawowymi. Oczywiście ustalenie tych dochodów wymagało wcześniejszego zdefiniowania dochodu podatkowego. Z uwagi na brak definicji ustawowej tej kategorii środków publicznych stanowiło to zadanie dla przedstawicieli doktryny.

Warto zauważyć, że wyodrębnienie podstawowych i ubocznych dochodów podatkowych uwzględnia kryterium ich znaczenia fiskalnego dla finansowania jednostki samorządu terytorialnego. Dochody podstawowe są typowym i istotnym instrumentem zasilenia budżetu samorządowe-

go. Natomiast dochody uboczne mają niewielką lub ujemną efektywność fiskalną. Typowym przykładem był podatek od posiadania psów w gminach wiejskich, który musiał być pobierany²⁵. Liczne zwolnienia podatkowe powodowały, że jego baza dochodowa był bardzo zawężona²⁶. Ponoszono przy tym duże koszty poboru tego podatku, zarówno z tytułu wynagrodzenia inkasentów, jak i administrowania tym dochodem budżetowym.

Pod rządem ustawy o finansowaniu gmin definicja podstawowych dochodów podatkowych zawierała odesłanie do przepisu²⁷, w którym obligatoryjne dochody gmin były ujęte w zamkniętym katalogu. To rozwiązanie prawne należy oceniać jako zasadne. Podatkowe dochody nie występują wśród dochodów fakultatywnych jednostki samorządu terytorialnego, które wyliczane są w ustawie regulującej jej dochody jedynie w sposób przykładowy²⁸. Dochody obligatoryjne muszą być ujęte w budżecie samorządowym, gdyż jako dochody zasadnicze mają istotne znaczenie fiskalne. Niewątpliwie w tej grupie mieszczą się także podstawowe dochody podatkowe.

Obligatoryjne dochody gmin w rozumieniu ustawy o ich finansowaniu obejmowały sześć głównych kategorii: wpływy z podatków samorządowych, wpływy z opłat, udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, dochody uzyskiwane przez jednostki budżetowe gmin, dochody z majątku gmin, subwencję ogólną i oświatową. Natomiast zakres znaczeniowy podstawowych dochodów podatkowych był ograniczony do trzech typów instrumentów zasilenia finansowego, czyli podatków samorządowych, opłat gminnych i udziałów w podatkach państwowych. Charakterystyczne jest to, że tylko niektóre podatki i opłaty zostały zaliczone do podstawowych dochodów podatkowych. Z kolei grupa dochodów gminy z udziałów w podatkach państwowych w całości była zakwalifikowana do tych dochodów. Wpływy z podatku od spadków i darowizn, podatku od posiadania psów, opłat lokalnych i innych, nienazwanych w ustawie o finansowaniu gmin opłat pobieranych na pod-

²⁵ Od 1 stycznia 2008 r. został on zastąpiony fakultatywną opłatą lokalną od posiadania psów.

²⁶ Zob. art. 13 i art. 14 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 849 z późn. zm., w wersji obowiązującej do końca 2007 r. [dalej: u.p.o.l.].

²⁷ Zob. art. 4 u.f.g. i art. 54 ust. 1 u.s.g. w brzmieniu pierwotnym.

²⁸ Art. 5 u.f.g. odsyłał do odrębnych przepisów, z których wynikały wpływy należne gminom. Zob. także art. 54 ust. 2 u.s.g. w brzmieniu pierwotnym.

stawie odrębnych ustaw należały do ubocznych dochodów podatkowych. Natomiast do podstawowych dochodów podatkowych zaliczono następujące podatki i opłaty: podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatek rolny, podatek leśny, kartę podatkową, opłatę skarbową i opłatę eksploatacyjną.

Trzecia faza rozwoju systemu finansów samorządowych przypada na lata 1999-2003.

Była ona spowodowana fundamentalnymi przekształceniami formalno-organizacyjnymi samorządu terytorialnego, które polegały na wykreowaniu jego nowych jednostek²⁹. Obok samorządu gminnego utworzono powiaty i województwa. Z oczywistych względów ustawa o finansowaniu gmin nie mogła być stosowana do uregulowania dochodów samorządów powiatowego i wojewódzkiego. Pojawiła się zatem konieczność jej zastąpienia nowym aktem prawnym, który rozgraniczałby dochody budżetów samorządowych, w tym także o charakterze podatkowym. Nowa ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego miała charakter epizodyczny³⁰. Wprowadzała rozwiązania tymczasowe, a nie docelowe dla systemu finansów samorządowych.

Wejście w życie epizodycznej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nie spowodowało odrzucenia dotychczasowej, normatywnej koncepcji podstawowych dochodów podatkowych. Zmiany legislacyjne nie były rewolucyjne, lecz typowo ewolucyjne i dostosowawcze. Główna modyfikacja polegała na ilościowym zwiększeniu liczby ustawowych definicji podstawowych dochodów podatkowych z jednej do trzech przez odniesienie każdej z nich do odrębnych typów jednostek samorządu terytorialnego³¹. Oznaczało to odejście od unitarnego wzorca tej kategorii dochodów na rzecz rozwiązania multilateralnego. Nadal jednak definicje tych ustawowych pojęć miały charakter pozytywny i były zawarte w „słowniczku pojęć ustawowych”. Formułowały one katalogi podstawowych dochodów podatkowych gmin, powiatów i województw w sposób pośredni i formalny przez określenie przepisów ustawowych

²⁹ Zob. A. Niezgodna, *Reforma systemu dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] J. Parchomiuk, B. Uliasz, E. Kruk (red.), *Dziesięć lat reformy ustrojowej administracji publicznej w Polsce*, Warszawa 2009, s. 353-366.

³⁰ Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2003, Dz. U. Nr 150, poz. 983 z późn. zm. [dalej: u.d.j.s.t. 1999-2003], miała obowiązywać początkowo przez dwa lata. Jednak jej zakres czasowy obowiązywania po 2000 r. był corocznie wydłużany na kolejny rok.

³¹ Zob. art. 2 ust. 9, 10 i 11 u.d.j.s.t. 1999-2003.

regulujących poszczególne instrumenty zasilenia finansowego. Podobnie jak w poprzednim stanie prawnym były to definicje zakresowe, odsyłające do innych unormowań tej samej ustawy.

Katalog podstawowych dochodów podatkowych gminy nie uległ jakościowej modyfikacji w następstwie zmian legislacyjnych. Nadal obejmował te same podatki samorządowe, opłaty gminne, udziały w podatkach państwowych. W odniesieniu do opłaty eksploatacyjnej zasadnie doprecyzowano, że dochodem gminy nie są wszystkie wpływy z tego tytułu, lecz jedynie jej udział³². W ustawowej definicji uwzględniono także dochody gminy z części rekompensującej subwencji ogólnej dla gmin³³. *Prima facie* może to wzbudzać kontrowersje, gdyż dochody podatkowe należą do kategorii dochodów własnych samorządu terytorialnego. Natomiast subwencje w ujęciu konstytucyjnym mają odmienny charakter, gdyż jako typowe transfery z budżetu państwa są dochodami zewnętrznymi budżetów samorządowych³⁴. Jednak część rekompensująca, jak sama nazwa jej wskazuje, stanowiła swoistą rekompensatę wyrównującą gminom uszczerbek ich dochodów podatkowych spowodowany zmianami legislacyjnymi, na które samorząd gminny nie miał wpływu. Dotyczyły one ograniczenia zakresu obowiązywania podatku od środków transportowych³⁵, wprowadzenia ustawowych ulg i zwolnień w podatkach rolnym, leśnym, od nieruchomości, obniżenia opłaty eksploatacyjnej, a także zwolnień podmiotowych obejmujących jednostki badawczo-rozwojowe, podmioty prowadzące zakłady pracy chronionej lub zakłady aktywizacji zawodowej. Należy uznać, że część rekompensująca subwencji ogólnej dla gmin stanowiła kwotowy ekwiwalent³⁶ utraty podstawowych dochodów podatkowych ich budżetów. Zasadne było uwzględnienie jej w ustawowej definicji tych dochodów. W rzeczywistości zatem nie doszło do jakościowego rozszerzenia katalogu podstawowych dochodów podatkowych na subwencję ogólną. Omawiana zmiana miała znaczenie dostosowawcze, zmierzające do rozpatrywania podstawowych dochodów podatkowych bez uwzględnienia zmniejszenia ich kwot spowodowanego ustawowymi

³² Zob. art. 3 pkt 2 lit. b u.d.j.s.t. 1999-2003.

³³ Zob. art. 24 w zw. z art. 3 ust. 9 u.d.j.s.t. 1999-2003.

³⁴ Zob. art. 167 ust. 2 Konstytucji RP.

³⁵ Znaczenie fiskalne tej zmiany było tak istotne, że w art. 24 u.d.j.s.t. 1999-2003 użyto sformułowania: „dochody utracone w związku z częściową likwidacją podatku od środków transportowych”.

³⁶ Zob. art. 25 ust. 2; art. 26 ust. 2 i art. 27 u.d.j.s.t. 1999-2003.

zmianami. Ubytki tych dochodów były bowiem neutralne pod względem fiskalnym, gdyż zostały zrekompensovane gminom za pośrednictwem subwencji ogólnej wydatkowanej z budżetu państwa.

Ustawowe definicje podstawowych dochodów podatkowych powiatu i województwa są mniej rozbudowane od definicji tych dochodów występujących w budżecie gminy. Odnoszą się tylko do jednego instrumentu zasilenia finansowego, jakim są udziały w podatkach państwowych³⁷. Elementem różnicującym jest to, że województwa miały udziały we wpływach z tytułu podatku dochodowego zarówno od osób fizycznych, jak i prawnych. Natomiast pojęcie podstawowego dochodu podatkowego powiatu miało węższy zakres znaczeniowy ograniczony jedynie do udziałów we wpływach z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. To rozwiązanie było umotywowane względami fiskalnymi, ale uwzględniającymi interes tylko państwa. Obawiano się bowiem, że duże rozwarstwienie terytorialne i wydajnościowe źródeł podatku dochodowego od osób prawnych spowoduje wzrost wydatków z budżetu państwa ponoszonych na sfinansowanie części wyrównawczej subwencji ogólnej dla powiatów³⁸ oraz uzależni większość z nich od dochodów zewnętrznych. Oznaczałoby to odejście od ustrojowych założeń samorządności i samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Perspektywa akcesji Polski do Unii Europejskiej i związany z nią dostęp do środków europejskich, których uzyskanie było uwarunkowane wygospodarowaniem przez gminy, powiaty i województwa nadwyżek środków budżetowych potrzebnych do pokrycia ich udziału własnego w przedsięwzięciach inwestycyjnych, były jednym z założeń nowej ustawy³⁹, która weszła w życie dnia 1 stycznia 2004 r.⁴⁰ Odejście od rozwiązań tymczasowych na rzecz ustanowienia docelowego systemu zasilenia finansowego budżetów samorządowych zostało połączone ze zmianami ewolucyjnymi unormowań odnoszących się do dochodów podatkowych.

Pierwsza modyfikacja ma charakter nomenklaturowy. Z języka prawnego zostało wyeliminowane, wydawałoby się już utrwalone i powszechnie akceptowane, pojęcie „podstawowy dochód podatkowy” gminy, po-

³⁷ Zob. art. 8 pkt 1 i art. 11 ust. 1 u.d.j.s.t. 1999-2003.

³⁸ Zob. art. 28 ust. 1 pkt 3 i art. 30 u.d.j.s.t. 1999-2003.

³⁹ Uzasadnienie, Druk nr 1732, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruk/1732/\\$file/1732.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruk/1732/$file/1732.pdf), s. 1 [dostęp: 30.03.2015 r.].

⁴⁰ Zob. art. 102 u.d.j.s.t.

wiatu i województwa. Zostało ono zastąpione sformułowaniem „dochód podatkowy”⁴¹. Należy uznać tę modyfikację za niezasadną, gdyż nadal uboczne dochody podatkowe nie zostały objęte zakresem znaczeniowym nowego pojęcia. Nowe nazewnictwo wprowadza zatem w błąd co do jego znaczenia. Katalog podatkowych dochodów gminy i województwa obejmował te same kategorie instrumentów zasilenia finansowego, które w nowej ustawie kwalifikowane są odmiennie – jako dochody podatkowe. W przypadku tych jednostek samorządu terytorialnego nie ma żadnego uzasadnienia merytorycznego do stosowania nowego nazewnictwa. Z kolei pojęcie dochodu podatkowego powiatu zostało rozciągnięte dodatkowo na udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, co upodobniło je do dochodów podatkowych województwa. Nadal jednak ta grupa dochodów obejmowała tylko jeden typ instrumentu zasilenia finansowego budżetu powiatu, a pomijała jego dochody z podatko-kształtnych opłat. Z tego powodu również owa modyfikacja nie tworzy uzasadnienia do posługiwania się określeniem „dochody podatkowe” w odniesieniu do katalogu podstawowych dochodów podatkowych w ujęciu normatywnym.

Druga zmiana o charakterze formalnym dotyczy umiejscowienia definicji dochodów podatkowych. Jak już wspomniano, w poprzednim stanie prawnym podstawowe dochody podatkowe były umiejscowione w tzw. „słowniczku pojęć ustawowych”, który był zamieszczony w początkowej części rozdziału 1 ustawy zatytułowanego: *Przepisy ogólne*. W nowej ustawie pojęcia dochodów podatkowych gmin, powiatów, województw zostały zdefiniowane dopiero w czwartym rozdziale zatytułowanym: *Zasady ustalania subwencji ogólnej i wpłat dla jednostek samorządu terytorialnego*. Modyfikacja ta oznaczała, że przepisy definiujące tę grupę dochodów budżetów samorządowych utraciły charakter ogólnych unormowań ustawowych i stały się szczególnymi regulacjami.

Trzecia zmiana ma charakter funkcjonalny. Ustawowe definicje dochodów podatkowych zostały sformułowane dla potrzeb ustalenia kwot podstawowych części wyrównawczych subwencji ogólnych dla gmin, powiatów, województw. Wynika to z zastosowania techniki legislacyjnej odesłania w treści przepisu definiującego do poprzedzającego go unormowania tej kwoty⁴². Dochody podatkowe są pojęciami instrumentalnymi

⁴¹ Zob. art. 20 ust. 3; art. 22 ust. 3; art. 24 ust. 3 u.d.j.s.t.

⁴² Zastosowano jednolicie w każdej z trzech odrębnych formalnie definicji sformułowanie: „o której mowa w ust. 2”.

wobec wskaźników „G”, „Gg”, „P”, „Pp”, „W” i „Ww”, które parametryzują i obiektywizują kwoty podstawowe części wyrównawczych subwencji ogólnych. Rozwiązanie to wraz z omówioną powyżej zmianą umiejscowienia ustawowych definicji dochodów podatkowych należy ocenić krytycznie. Dochody te są jedną z podstawowych kategorii zasilenia finansowego budżetów samorządowych. Powinny być zatem zdefiniowane przepisami ogólnymi ustawy, w jej samodzielnej jednostce redakcyjnej, w funkcjonalnym i systemowym oderwaniu od kwot podstawowych części wyrównawczych subwencji ogólnych. Zamiast użycia w treści definicji dochodów podatkowych odesłania do przepisu regulującego zasady ustalenia tych kwot byłoby bardziej pożądane przeciwstawne rozwiązanie legislacyjne. Polegałoby ono na odesłaniu do ustawowych definicji dochodów podatkowych w normatywnym opisie wskaźników parametryzujących i obiektywizujących kwoty dochodu z subwencji ogólnej.

2. Istota wtórnego dochodu podatkowego

Pomimo dużego zakresu swobody legislacyjnej w nadawaniu pojęciom języka prawnego znaczenia odbiegającego od tego, które występują w języku potocznym i prawniczym, ustawowe definicje dochodów podatkowych oraz podstawowych dochodów podatkowych mają analogiczne zakresy znaczeniowe, gdy rozpatrywane są w odniesieniu do poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Uwzględniają one różne instrumenty, które mają podstawowe znaczenie dla zasilenia finansowego budżetów samorządowych. Można jednak przyporządkować je do podatków, opłat i udziałów we wpływach z podatków państwowych. Ustawowe określenie „podatkowy” użyte w odniesieniu do dochodu budżetu samorządowego trafnie sygnalizuje jego związek z podatkiem.

Ordynacja podatkowa definiuje podatek w znaczeniu ścisłym i szerokim⁴³. Podatek *sensu stricto* to wynikające z ustawy podatkowej publicznonprawne, przymusowe, bezzwrotne, nieodpłatne świadczenie pieniężne na rzecz wierzyciela podatkowego⁴⁴. Definicja ta odnosi się zatem do poje-

⁴³ A. Gorgoń, *Ordynacja podatkowa czy daninowa?*, „Państwo i Prawo” z 2013, z. 4, s. 8-12.

⁴⁴ Zob. art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. z 2015 r., poz. 613 [dalej: O.p.].

dynczego instrumentu zasilenia budżetowego, któremu wśród dochodów jednostek samorządu terytorialnego odpowiadają podatki samorządowe. Za podatek w znaczeniu ścisłym nie może być uznana opłata i udziały we wpływach z podatków państwowych. Opłata jest bowiem świadczeniem odpłatnym. Natomiast udziały we wpływach z podatków państwowych nie wynikają bezpośrednio z ustawy podatkowej, ale z ustawy regulującej dochody jednostek samorządu terytorialnego.

Podatek *sensu largo* jest zdefiniowany w Ordynacji podatkowej⁴⁵ przez wyliczenie na potrzeby stosowania tej ustawy świadczeń pieniężnych, które nie są podatkiem w znaczeniu ścisłym, ale się do niego upodabniają⁴⁶. Użycie normatywnego zwrotu „za podatek uważa się także” przesądza o zaliczeniu do definiowanego szeroko tego pojęcia także podatku w znaczeniu ścisłym, chociaż nie jest on wyraźnie wymieniony w przepisie definiującym. Niewątpliwie podatki samorządowe są podatkami w znaczeniu zarówno ścisłym, jak i szerokim. Dochody budżetu gminy z tych podatków mogą być zatem uznane za najbardziej typowy i wzorcowy dochód podatkowy.

Z kolei opłata jest jedynie podatkiem *sensu largo*. Jednak jej stopień dywersyfikacji rozpatrywany w odniesieniu do ustawowego standardu podatku w znaczeniu ścisłym jest niewielki, gdyż, jak już wspomniano, opłata to świadczenie odpłatne⁴⁷, a podatek charakteryzuje się nieodpłatnością. Warto zauważyć, że niekiedy pod nazwą opłaty jest ukryty typowy podatek. Typowym przykładem jest chociażby opłata targowa, której zapłacenie na rzecz gminy nie uprawnia podmiotów dokonujących sprzedaży na targowisku do otrzymania żadnego świadczenia wzajemnego w formie czynności urzędowej lub usługi publicznej⁴⁸. Nieodpłatność świadczenia określonego w przepisach ustawowych mianem „opłaty” stanowi istotny argument za zaliczeniem dochodów z opłat do grupy

⁴⁵ Zob. art. 3 pkt 3 O.p.

⁴⁶ Przeciwstawną tezę, że słowniczek ordynacji nie zawiera definicji podatku, sformułował C. Kosikowski; zob. C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 41.

⁴⁷ Szerzej na temat odpłatności zob. np. L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, *Instytucje budżetowe*, Wrocław 1985, s. 465-479; J. Gliniecka, *W kwestii opłat jako elementu systemu dochodów samorządowych*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana prof. Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 126.

⁴⁸ Zob. art. 15 ust. 1 u.p.o.l.

dochodów podatkowych. Bardziej złożona jest sytuacja, gdy desygnatem ustawowej nazwy „opłata” jest świadczenie odpłatne. Nie wszystkie te świadczenia zaliczone są do podatków w znaczeniu szerokim. Różni to dochody z opłat od dochodów z podatków, które w całości zaliczane są do dochodów podatkowych.

Tworzenie definicji pojęć ustawowych odbywa się w granicach szerokiego zakresu uznania legislacyjnego. Ordynacja podatkowa definiuje podatek w znaczeniu szerokim w sposób ogólnikowy, bez precyzyjnego wskazania wszystkich desygnatów tego pojęcia. Użycie słowa „opłaty” w tej definicji sygnalizuje jedynie, że wchodzi one w zakres znaczeniowy tego podatku. Dopiero w drodze wykładni systemowej i funkcjonalnej można uszczegółwić, które opłaty są w ten sposób kwalifikowane. Słowniczek pojęć ustawowych został sformułowany na potrzeby stosowania Ordynacji podatkowej i zawiera definicje legalne użytych w niej pojęć. W opisie zakresu obowiązywania tej ustawy można wyróżnić jego aspekt pozytywny i negatywny. Pozytywne wyliczenie instrumentów prawnofinansowych, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, obejmuje zbiorczą kategorię „opłat”, opłatę skarbową, opłaty lokalne. Opłata skarbową jest daniną publiczną, uregulowaną samodzielnie w ustawie⁴⁹, a opłaty lokalne grupą opłat unormowanych w zbiorczej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Należy zatem uznać, że egzemplifikacją opłat, do których ma zastosowanie Ordynacja podatkowa, są w szczególności: opłata skarbową oraz opłaty lokalne – targowa, miejscowa, uzdrowiskowa, od posiadania psów. Z kolei element negatywny opisu zakresu obowiązywania tej ustawy zawiera wyłączenie jej zastosowania do opłat za usługi, do których odnoszą się przepisy o cenach. Opłaty cenokształtne charakteryzujące się ekwiwalentnością świadczenia wzajemnego i ich kwoty, do których mają zastosowanie regulacje prawne cen, nie mogą być uznane za podatki w znaczeniu szerokim. Definicja ustawowa tych podatków jest zawarta w Ordynacji podatkowej, a jej przepis definiujący nie ma zastosowania do tej grupy opłat. Konsekwentnie należy zatem uznać, że dochody z tej kategorii opłat nie powinny być zaliczane do dochodów podatkowych.

Obecnie dochody podatkowe z opłat, tak jak we wcześniejszych stadiach ewolucji regulacji dochodów budżetów samorządowych podsta-

⁴⁹ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 1628 z późn. zm.

wowe dochody podatkowe z opłat ograniczone są do nielicznych opłat z grupy tych, które objęto zakresem obowiązywania Ordynacji podatkowej. Dotyczy to wpływów z opłaty skarbowej i opłaty eksploatacyjnej. Po reformie opłaty skarbowej z 2000 r.⁵⁰ i wyodrębnieniu z niej podatku od czynności cywilnoprawnych⁵¹ danina ta nadal miała cechy zarówno ogólnej opłaty administracyjnej oraz podatku od następstw cywilnoprawnych obrotu nieprofesjonalnego rzeczami i prawami majątkowymi. Zasadnie zatem stanowi ona podatek w znaczeniu szerokim i zarazem dochód podatkowy gminy. Z kolei opłata eksploatacyjna jest parapodatkem⁵², który nie spełnia cech podatku w znaczeniu ścisłym⁵³. Stanowi ona wynagrodzenie za gospodarcze korzystanie ze środowiska, nie zaś dodatkowe opodatkowanie niektórych dziedzin produkcji⁵⁴. Upodabnia się do opłat za korzystanie ze środowiska⁵⁵. Umożliwia uzyskanie środków finansowych na przygotowanie warunków zapewniających funkcjonowanie gospodarczo-społeczne rejonów górniczych w okresie po wyczerpaniu eksploatowanych zasobów⁵⁶, a jej funkcją jest wyrównanie uszczerbku w środowisku, spowodowanego wydobywaniem kopaliny, jak również łagodzenie uciążliwości, jakich doznaje gmina z powodu prowadzenia na jej terenie działalności eksploatacyjnej⁵⁷. Stanowi ona podatek *sensu largo*, gdyż nie jest pobierana za usługę publiczną, wynika ze stosunków publicznoprawnych i nie mają do niej zastosowania przepisy o cenach.

Warto zauważyć, że o ile podatek został zdefiniowany na potrzeby stosowania Ordynacji podatkowej, to brakuje analogicznej definicji

⁵⁰ Szerzej zob. A. Gorgol, *Reforma opłaty skarbowej i wyodrębnienie z niej podatku od czynności cywilnoprawnych*, cz. I, „Glosa” 2001, nr 4, s. 2-8; cz. II, „Glosa” 2001, nr 5, s. 17-21.

⁵¹ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jedn. Dz. U. z 2015 r., poz. 626.

⁵² Zob. np. P. Pomorski, *Pojęcie i cechy opłat oraz parapodatków*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Lublin, 2014, s. 580-581.

⁵³ Zob. np. wyrok TK z dnia 13 lipca 2011 r., sygn. akt K 10/09, OTK 2011, nr 56, poz. 6A.

⁵⁴ Wyrok TK z dnia 9 lutego 1999 r., sygn. U 4/98, OTK-ZU 1999, nr 1, poz. 4.

⁵⁵ W. Radecki, *Opłaty i kary pieniężne w ochronie środowiska*, Warszawa 2009, s. 30-32.

⁵⁶ R. Uberman, *Opłata eksploatacyjna za wydobywanie kopaliny po nowelizacji prawa geologicznego i górniczego ustawą z dnia 27 lipca 2001 r.*, „Górnictwo Odkrywkowe” 2002, nr 1, s. 46.

⁵⁷ A. Lipiński, *Nowy model opłat eksploatacyjnych w prawie geologicznym i górniczym (uwagi de lege ferenda)*, [w:] R. Mastalski (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 385.

ustawowej opłaty⁵⁸. Ta formalna różnica utrudnia zarazem ustalenie desygnatu pojęcia „niepodatkowe należności budżetowe”⁵⁹. Obejmują one wynikające ze stosunków publicznoprawnych należności budżetu państwa lub budżetu samorządowego, które nie są podatkami ani opłatami. W tej definicji użyto pojęcia „podatek” w znaczeniu ścisłym. Niepodatkowe należności budżetowe są bowiem jednym z elementów objętych zakresem znaczeniowym szerszego pojęcia podatku *sensu largo*. Błędne jest zarówno niezdefiniowanie opłaty na potrzeby stosowania Ordynacji podatkowej, jak i uznanie, że nie jest ona należnością niepodatkową. Jak już wspomniano, odpłatność świadczenia powoduje, że nie może być ona uznana za typowy podatek, czyli jest niepodatkową należnością budżetową w ujęciu doktrynalnym. Tej krytycznej oceny stanu prawnego nie umniejsza nawet to, że znaczny stopień podobieństwa opłaty i podatku może umotywować wyodrębnienie tej odpłatnej daniny publicznej z grupy pozostałych niepodatkowych należności budżetowych.

Udziały we wpływach z podatków państwowych nie są ani opłatami, ani podatkami *sensu stricto*. Należą one jednak do kategorii podatku w znaczeniu szerokim, gdyż mieszczą się w zakresie znaczeniowym pojęcia „niepodatkowe należności budżetowe” zdefiniowanego na potrzeby stosowania Ordynacji podatkowej⁶⁰. Udziały we wpływach z podatków dochodowych stanowią należności budżetowe gminy, powiatu, województwa. Niewątpliwie wynikają one z przepisów prawa publicznego, które regulują ich dochody. Nie ma przy tym znaczenia, że ustawa o dochodach j.s.t. nie jest ustawą podatkową⁶¹ ani daninową⁶². Ordynacja podatkowa ma bezwarunkowe zastosowanie do zdefiniowanych w niej niepodatkowych należności budżetowych, jeżeli są one ustalane lub okre-

⁵⁸ A. Gorgol, *Ordynacja...*, s. 10-11.

⁵⁹ Zob. art. 3 pkt 8 O.p.

⁶⁰ Warto zauważyć, że pojęcie to zostało również zdefiniowane w art. 60 u.f.p. w sposób bardzo kontrowersyjny, kazuistyczny, za pomocą legislacyjnej techniki przykładowego wyliczenia, bez określenia istoty niepodatkowych należności podatkowych. Definicja ta ma zakres przedmiotowy *ex lege* ograniczony tylko do jednej z kategorii niepodatkowych należności budżetowych (nazwanych publicznoprawnymi) oraz dotyczy środków publicznych niebędących daninami publicznymi. W zakresie jej obowiązywania przepisy O.p. nie są stosowane wprost, ale odpowiednio na podstawie odesłania z art. 67 u.f.p. Niewątpliwie omawiana definicja nie ma zastosowania do udziałów j.s.t. we wpływach z podatków państwowych.

⁶¹ Zob. art. 3 pkt 1 O.p. oraz art. 123 ust. 1 Konstytucji RP.

⁶² W rozumieniu art. 217 Konstytucji RP.

ślane przez organy podatkowe⁶³. Natomiast gdy wymiar dokonywany jest przez inne organy niż organy podatkowe, jej zastosowanie jest ograniczone tylko do przepisów działu III zatytułowanego *Zobowiązania podatkowe*, pod warunkiem, że odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

Dochody budżetów samorządowych z tytułu ich udziałów we wpływach z podatków dochodowych realizowane są za pośrednictwem urzędów skarbowych⁶⁴. Naczelnicy tych urzędów są organami podatkowymi pierwszej instancji właściwymi rzeczowo w sprawie wymiaru i poboru podatków dochodowych zarówno od osób fizycznych, jak i od osób prawnych⁶⁵. Odpowiadają oni za właściwe wykonywanie statutowych zadań kierowanych przez nich urzędów. Urząd skarbowy nie jest organem, ale aparatem pomocniczym organu podatkowego.

W demokratycznym państwie prawnym organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa⁶⁶. Normy kompetencyjne organów ustalających kwoty dochodu budżetu samorządowego z tytułu udziałów w podatkach dochodowych powinny być określone w sposób precyzyjny w przepisach prawa i nie mogą być domniemywane. Niestety ustawa o dochodach j.s.t. nie spełnia tego ustrojowego standardu. Regulując zasady ustalania i gromadzenia tych dochodów, posłużono się przedmiotowym określeniem „ustala się” bez odniesienia go do zindywidualizowanego organu⁶⁷. Procedura pobierania (gromadzenia) dochodów budżetowych nie jest tożsama z procedurą ich wymiaru, czyli ustalania lub określania ich kwoty. Naczelnik urzędu skarbowego jest wskazywany jako adresat ustawowych obowiązków, ale związanych z rozliczaniem dochodów, a nie ich obliczaniem⁶⁸. Dotyczy to przekazywania kwartalnych informacji o stanie i terminach realizacji dochodów z tytułu udziałów we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, wydawania decyzji określającej wysokość zwrotu nienależnej kwoty dochodów budżetu samorządowego, zawiadamiania j.s.t. o konieczności dokonania takiego zwrotu⁶⁹. Minister Finansów został upoważniony do określenia

⁶³ Zob. art. 2 § 1 i 2 O.p.

⁶⁴ Zob. art. 11 u.d.j.s.t.

⁶⁵ Zob. art. 13 § 1 pkt 1 O.p.

⁶⁶ Zob. art. 2 i art. 7 Konstytucji RP.

⁶⁷ Zob. art. 9 u.d.j.s.t.

⁶⁸ Szerzej zob. A. Gorgol, *Wspólne zarządzanie dochodami gminy z podatków samorządowych rozliczanych z udziałem urzędów skarbowych*, [w:] J. Parchomiuk, B. Uliasz, E. Kruk (red.), *Dziesięć lat...*, s. 367-380.

⁶⁹ Zob. art. 10a i art. 12 u.d.j.s.t.

w rozporządzeniu wykonawczym m.in. trybu rozliczeń dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, od podatników posiadających zakłady (oddziały), położone na obszarze jednostki samorządu terytorialnego innej niż jednostka samorządu terytorialnego właściwa dla siedziby podatnika⁷⁰. Zakres delegacji ustawowej nie obejmuje zasad ustalania tych dochodów. To upoważnienie nie zawiera także wytycznych wskazujących na kompetencje organu dokonyującego tych rozliczeń. Rozporządzenie wykonawcze przyznaje kompetencje do dokonywania rozliczeń dochodów budżetów samorządowych z tytułu ich udziałów w podatku dochodowym od osób prawnych naczelnikom urzędów skarbowych⁷¹. Warto zauważyć, że bardziej wadliwa jest regulacja trybu dokonywania rozliczeń dochodów z udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych. Ani w przepisach ustawowych, ani wykonawczych nie wskazano bowiem na organ mający kompetencje do realizacji tego zadania.

Doktrynalne wyodrębnienie pierwotnych i wtórnych dochodów podatkowych uwzględnia kryterium źródła ich pochodzenia. Podatki i opłaty są pierwotnymi dochodami podatkowymi. Ekonomicznym źródłem ich poboru jest dochód lub majątek, które są uszczuplane w trakcie poboru należności budżetowej. Z kolei wtórny dochód podatkowy ma źródło w pierwotnym dochodzie podatkowym. Powstaje on w wyniku transformacji wpływów z podatku, której istotą jest podział dochodu pierwotnego na części zasilające różne budżety. Środki publiczne zazwyczaj dzielone są między państwo i j.s.t. na zasadzie rozłączności poszczególnych dochodów. W odniesieniu do podatków oznacza to, że wyraźne przyporządkowanie w przepisie prawa podatku do dochodu gminy, wyklucza zaliczenie podatku samorządowego do dochodów zarówno Skarbu Państwa, powiatu, jak i województwa. Z kolei podatek państwowy jest dochodem budżetu państwa, a nie występuje wśród dochodów j.s.t. Analogicznie opłaty państwowe (nie należy ich określać skarbowymi, gdyż opłata skarbową jest dochodem gminy) występują tylko jako dochód podsektora rządowego finansów publicznych. Natomiast każda j.s.t. danego typu ma własne dochody z opłat, które nie występują w innych strukturach samorządowych i wśród dochodów państwowych jednostek organizacyjnych.

⁷⁰ Zob. art. 10 ust. 5 u.d.j.s.t.

⁷¹ Zob. § 2 ust. 1 rozporządzenia 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. Nr 230, poz. 1693.

Podział pierwotnego dochodu podatkowego oznacza jego zróżnicowanie podmiotowe i przedmiotowe. Wtórny dochód podatkowy jest bowiem inną kategorią dochodową odmiennego podmiotu niż ten, który zgromadził dochód z podatku lub opłaty.

Pierwotnym dochodem podatkowym jest podatek lub opłata. Skoro podatki *sensu largo* obejmują także niepodatkowe należności budżetowe, w tym udziały budżetów samorządowych we wpływach z podatków dochodowych, tylko podatek w znaczeniu ścisłym lub opłata podatkokształtna stanowią źródła wtórnego dochodu podatkowego. Należy podkreślić, że tak jak podatki mogą być rozpatrywane w ujęciu wąskim lub szerokim, tak i wtórne dochody podatkowe mogą być *sensu stricto* lub *sensu largo*. Wąskie ujęcie takich dochodów uwzględnia tylko udziały we wpływach podatkowych, które powstają z podziału wpływów z podatku. Natomiast w znaczeniu szerszym są to także udziały we wpływach z podziału opłat.

Wtórne dochody podatkowe występują w każdym budżecie samorządowym. Świadczy to o powszechności i wydajności fiskalnej tego instrumentu finansowania j.s.t. Podatki samorządowe są dochodem wyspecjalizowanym w tym sensie, że stanowią środki publiczne występujące w budżecie gminnym. Z kolei opłaty samorządowe są dochodami wszystkich j.s.t., ale są przyporządkowane do poszczególnych ich form, czyli gmin, powiatów i województw.

Podsumowanie

Dochody podatkowe występują w każdym budżecie. W budżecie państwa są one ujmowane wspólnie z dochodami niepodatkowymi, a ta zbiorcza kategoria normatywna nie jest zdefiniowana w sposób prawidłowy. Powoduje to kłopoty interpretacyjne z ustaleniem desygnatu obu tych grup dochodowych. Należy uznać za pożądane ich zdefiniowanie w ustawie o finansach publicznych.

Dochody podatkowe są istotnym instrumentem finansowania samorządu terytorialnego. Występują we wszystkich budżetach samorządowych. Pierwotnie określano je mianem „podstawowych dochodów podatkowych”. Zmiany unormowań tych dochodów miały charakter ewolucyjny i dostosowawczy. Istota podstawowych dochodów podatkowych nie uległa modyfikacji. Zmiany formalne, które dominowały, do-

tyczyły przede wszystkim nazewnictwa dochodów, umiejscowienia ich definicji ustawowych i zwielokrotnienia liczby przepisów definiujących. Z kolei modyfikacje merytoryczne miały charakter doprecyzowujący. Korygowana była treść ustawowych katalogów dochodów podatkowych oraz zakres ich zastosowania. Na przykład danina od posiadania psów przekształciła się z podatku w opłatę, czyli wystąpiły przesunięcia wewnątrz tego katalogu. Udziały we wpływach z podatków dochodowych od osób fizycznych i prawnych nie są już zróżnicowane pod względem zakresów ich występowania, gdyż wszystkie budżety samorządowe mają dochody w obu podatkach.

Dochody podatkowe gmin, powiatów i województw zróżnicowane są ilościowo i merytorycznie. Katalog dochodów samorządu gminnego jest najbardziej rozbudowany, gdyż obejmuje podatki, opłaty i dochody z udziałów we wpływach z podatków państwowych. Z kolei dochody podatkowe powiatów i województw są ograniczone tylko do udziałów we wpływach z podatków dochodowych. Udziały te mogą być uznane za najbardziej typowy dochód podatkowy.

Zaliczenie danego instrumentu zasilenia budżetowego do grupy dochodów podatkowych ma charakter formalny i odbywa się w ramach znacznego zakresu uznania legislacyjnego. Jednak katalogi ustawowe tych dochodów nie są przypadkowe. Ujęte są w nich instrumenty, które są tożsame z podatkiem *sensu stricto*, w znacznym stopniu są do niego upodobnione lub stanowią podatki *sensu largo*. Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji opłaty, a pojęcie „niepodatkowe należności budżetowe” jest nieprecyzyjne. Postulować zatem należy usunięcie tych wad redakcyjnych. Niemniej jednak udziały we wpływach z podatków dochodowych są niepodatkowymi należnościami budżetowymi i podatkiem w znaczeniu szerokim.

Wadą ustawowej regulacji dochodów j.s.t. jest zbyt daleko idąca ogólnikowość unormowania procedury ustalania kwoty dochodów z udziałów w podatkach państwowych. Ustrojowe standardy naruszone są przez brak precyzyjnego wskazania organu dokonującego tego wymiaru oraz uregulowania jego kompetencji w procedurze ustalania i gromadzenia dochodów budżetów samorządowych rozliczanych za obligatoryjnym pośrednictwem urzędów skarbowych.

Pierwotne dochody podatkowe mogą być objęte podziałem, powodującym ich transformację na wtórne dochody podatkowe innych podmiotów prawa publicznego. Podatki samorządowe i opłaty mają ekono-

miczne źródło w dochodzie i majątku, który jest uszczuplany w wyniku ich zapłacenia przez dłużnika finansowego. Natomiast źródłem wtórnego dochodu podatkowego jest podatek *sensu stricto* lub opłata. Taki charakter mają udziały j.s.t. we wpływach z podatków dochodowych. Stanowią one najbardziej typowy rozpowszechniony dochód podatkowy budżetu samorządowego, który ma istotne znaczenie fiskalne dla funkcjonowania samorządu terytorialnego. Podobnie jak zróżnicowane są podatki, tak analogicznie można mówić o wtórnych dochodach podatkowych w znaczeniu wąskim lub szerokim. Podziałem mogą być objęte dochody z podatków i opłat. Natomiast udziały we wpływach z podatków państwowych nie są źródłem innych dochodów budżetowych. Wtórny dochód podatkowy *sensu stricto* powstaje w wyniku transformacji podatku w znaczeniu ścisłym. Takiego charakteru nie ma dochód powstały z podziału opłaty. Zarówno opłata, jak i podatek w znaczeniu ścisłym są podatkiem *sensu largo*. Wtórny dochód podatkowy w znaczeniu szerokim może zatem powstać w wyniku transformacji każdego z tych instrumentów zasilenia finansowego. Dochody budżetów samorządowych z udziałów we wpływach z podatków dochodowych są wtórnym dochodem podatkowym *sensu stricto*, więc stanowią taki dochód w znaczeniu szerokim.

Słowa kluczowe: dochód budżetowy, podatek, opłata, dochód podatkowy

Bibliografia

- Adam L., Mazurkiewicz M., *Oplaty*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawo-finansowych PRL*, t. 3, *Instytucje budżetowe*, Wrocław 1985.
- Gliniecka J., *W kwestii opłat jako elementu systemu dochodów samorządowych*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana prof. Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005.
- Gorgol A., *Ordynacja podatkowa czy daninowa?*, „Państwo i Prawo” 2013, z. 4.
- Gorgol A., *Reforma opłaty skarbowej i wyodrębnienie z niej podatku od czynności cywilnoprawnych*, cz. I, „Glosa” 2001, nr 4.
- Gorgol A., *Reforma opłaty skarbowej i wyodrębnienie z niej podatku od czynności cywilnoprawnych*, cz. II, „Glosa” z 2001, nr 5.
- Gorgol A., *Wspólne zarządzanie dochodami gminy z podatków samorządowych rozliczanych z udziałem urzędów skarbowych*, [w:] J. Parachominiuk, B. Uliasz, E. Kruk (red.), *Dziesięć lat reformy ustrojowej administracji publicznej w Polsce*, Warszawa 2009.

- Heinzmann R., *Filozofia średniowiecza*, tłum. P. Domański, Kęty 1999.
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Lipiński A., *Nowy model opłat eksploatacyjnych w prawie geologicznym i górniczym (uwagi de lege ferenda)*, [w:] R. Mastalski (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001.
- Nieżgoda A., *Reforma systemu dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] J. Parachominiuk, B. Uliasz, E. Kruk (red.), *Dziesięć lat reformy ustrojowej administracji publicznej w Polsce*, Warszawa 2009.
- Pomorski P., *Pojęcie i cechy opłat oraz paropodatków*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Lublin, 2014.
- Radecki W., *Oplaty i kary pieniężne w ochronie środowiska*, Warszawa 2009.
- Uberman R., *Oплата eksploatacyjna za wydobywanie kopalin po nowelizacji prawa geologicznego i górniczego ustawą z dnia 27 lipca 2001 r.*, „Górnictwo Odkrywkowe” 2002, nr 1.

AN OUTLINE OF THE CONCEPT OF A DERIVATIVE TAX INCOME

S u m m a r y

Tax incomes play an important role in the financing of the state and local government authorities. The article analyses legal regulations of tax incomes in order to determine the nature of these budgetary incomes. The author formulated a concept of a derivative tax income which is a result of transformation of initial income from taxes and fees. Similarly to taxes, which can be analysed according to a narrow and wide approach, derivative tax incomes may result from a distribution of tax revenues or fees between the state and local government authorities which are collected according to the rules from public law. Derivative tax incomes can only be found in budgets of local government authorities. A most typical example of such income are shares in the revenues of income tax, as they constitute incomes of municipalities (gminy), districts (powiaty) and voivodeships (województwa).

Key words: budgetary income, tax, fee, tax income

СХЕМА КОНЦЕПЦИИ ВТОРИЧНЫХ НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ

Р е з ю м е

Налоговые доходы играют значительную роль в финансировании государственных и местных органов власти. В этой статье анализируются правовые нормы налоговых поступлений в целях определения

характера этих доходов бюджета. Автор сформулировал концепцию вторичных налоговых поступлений, которая возникает в результате трансформации первичных доходов от налогов и сборов. Так как налог может рассматриваться в узких и широких терминах, так и вторичные налоговые доходы могут быть следствием разделения между государством и местными государственными единицами налоговых поступлений из налогов или сборов на основе публичного права. Вторичные доходы от налогов поступают только в бюджеты местного самоуправления. Таким наиболее типичным налогом является доля в доходном налоге, так как они относятся к доходу муниципалитетов, округов и провинций.

Ключевые слова: доходы бюджета, налог, сбор, налоговые доходы