

*Jacek Wantoch-Rekowski*

Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń

rekowski@umk.pl

Przemysław Pest, *Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016, ss. 243

DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/SIT.2017.023>

Problematyka dotycząca dochodów jednostek samorządu terytorialnego jest niezwykle ważna, zarówno z naukowego, jak i praktycznego punktu widzenia. Bez odpowiednich środków finansowych nie jest możliwe wykonywanie przez jednostki samorządu terytorialnego zadań publicznych służących zaspokajaniu potrzeb wspólnot samorządowych.

Jednym z ważniejszych dochodów gmin, powiatów i województw są udziały we wpływach z podatków dochodowych (od osób fizycznych<sup>1</sup> i od osób prawnych), stanowiących dochód państwa. O wadze tego dochodu i jego znaczeniu dla budżetów gmin, powiatów i województw świadczy m.in. to, że stanowi on ok. 21% wszystkich dochodów samorządowych (s. XI). Zasadnie zatem problematyce tej została poświęcona publikacja Przemysława Pesta, pomysł jej

---

<sup>1</sup> W doktrynie wskazuje się, że udział gmin w podatku dochodowym od osób fizycznych może być oceniany jako odpowiednik komunalnego podatku dochodowego, A. Borodo, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa 2008, s. 125; idem, *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2010, s. 191.

napisania należy więc ocenić pozytywnie. W prawniczej literaturze przedmiotu brak było dotąd szerszych i kompleksowych opracowań dotyczących tego zagadnienia i recenzowana monografia wypełnia swoistą lukę w tym zakresie<sup>2</sup>.

Publikacja składa się z sześciu rozdziałów, których tytuły uznać należy za trafne, a prawidłowa kolejność rozdziałów świadczy o tym, że koncepcja opracowania została bardzo dokładnie przemyślana. Na aprobatę zasługuje wyróżnianie w każdym rozdziale „uwag wprowadzających” naświetlających problemy, które autor zamierza analizować, oraz umieszczonych na końcu każdego rozdziału „wniosków”.

Pierwszy rozdział autor słusznie poświęcił na przeanalizowanie pojęcia, cech i zakresu udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych. Niezbędne do zdefiniowania instytucji udziałów gmin, powiatów i województw w podatkach dochodowych jest nakreślenie wszystkich sensownych sposobów podziału dochodów publicznych pomiędzy państwo a samorząd, co Przemysław Pest uczynił w zakresie niepozostawiającym niedosytu.

Trafnie autor poświęcił część pierwszego rozdziału na analizę regulacji prawnych dotyczących udziałów j.s.t. we wpływach z podatków dochodowych. Zwrócił uwagę, że art. 167 ust. 2 Konstytucji<sup>3</sup> zalicza do dochodów jednostek samorządu terytorialnego dochody własne, subwencję ogólną oraz dotacje celowe, nie wymienia natomiast Konstytucja udziałów w podatkach dochodowych jako źródła dochodów budżetów samorządowych, chociaż na pewnym etapie prac nad projektem była taka propozycja dyskutowana<sup>4</sup>. Autor

---

<sup>2</sup> W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że „ważną formą osiągnięcia dochodów przez gminy są udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa”, B. Brzeziński (red.), *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2012, s. 188; udziały w podatkach dochodowych bywają też określane mianem „ważnego instrumentu równoważenia budżetów j.s.t.”, E. Ruśkowski, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 338.

<sup>3</sup> W literaturze podkreśla się, że art. 167 Konstytucji, zapewniający jednostkom samorządu terytorialnego udział w dochodach publicznych, jest jedną z kardynalnych gwarancji samodzielności tych jednostek, M. Serowaniec, w: *Prawo konstytucyjne*, red. Z. Witkowski, A. Bień-Kacała, Toruń 2015, s. 556.

<sup>4</sup> B. Banaszak wskazuje, że w zakresie treści art. 167 ust. 2 istnieją trudności w zdefiniowaniu dochodów własnych. „Termin ten nie jest wyjaśniony w sposób ogólny w ustawach rozwijających Konstytucję i ograniczają się one

krytycznie ocenił usunięcie z projektu Konstytucji fragmentu dotyczącego udziałów stwierdzając, że był to błąd. Zgadzam się z tym stanowiskiem, ponieważ ustawa zasadnicza powinna określać partycypację jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. *De lege lata* podział wpływów z tych podatków pomiędzy państwo i samorząd wynika jedynie z ustawodawstwa zwykłego.

W pierwszym rozdziale została także postawiona teza, że „udział jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków państwowych może obejmować nie tylko podatki dochodowe, ale również inne podatki stanowiące dochód budżetu państwa” (s. 28), tj. chodzi o podatki pośrednie, głównie – o podatek od towarów i usług. Nie jest to oczywiście autorski pomysł Przemysława Pesta, który wskazuje, że konstrukcja udziałów we wpływach z podatków pośrednich była zastosowana w ustawie z dnia 25 sierpnia 2001 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, która została jednak zawetowana przez Prezydenta RP. W recenzowanej monografii zostały także przywołane stanowiska przedstawicieli doktryny, którzy sprzeciwiają się przyznaniu jednostkom samorządu terytorialnego udziałów we wpływach z podatków pośrednich. Oczywiście trafny jest argument, że udziały w podatkach pośrednich nie byłyby związane z wysokością podatków płaconych na terenie danej jednostki samorządu terytorialnego, jednakże dla samorządu najważniejsze jest posiadanie odpowiednio wysokich dochodów budżetowych. Optymalna sytuacja to osiągnięcie przez jednostki samorządu terytorialnego wystarczających zasobów finansowych z tytułu dochodów własnych, zwłaszcza z podatków i opłat lokalnych. Nie ma ona jednak w najbliższym czasie szansy być zrealizowana, stąd konieczność przekazywania środków z budżetu państwa, m.in. w postaci udziałów w podatkach dochodowych. Jeśli rozpatrujemy środki „zewnętrzne” jako uzupełnienie dochodów własnych, jest zatem raczej mniej istotne, czy są to udziały w podatkach bezpośrednich czy pośrednich.

---

jedynie do wyliczenia, które z dochodów samorządowych ustawodawca uznaje za jego dochody własne przyznane mu na czas nieokreślony”, B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 756.

Ważną częścią pierwszego rozdziału jest także podrozdział 7 pt. „Cechy i charakter prawny udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych”. Autor doszedł w tym fragmencie to trafnego wniosku, że udziały j.s.t. we wpływach z podatków dochodowych są instytucją prawa budżetowego, a nie materialnego prawa podatkowego (s. 44). W związku z tym, co do zasady, nie są do udziałów stosowane przepisy Ordynacji podatkowej. Autor podkreśla, że kompleksowe uregulowanie udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych i z podatku dochodowego od osób prawnych w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego prowadzi do wniosku, że jest to autonomiczna instytucja prawa budżetowego. Na rzecz tej tezy autor przytacza jeszcze kilka innych, również przekonujących, argumentów.

Celem drugiego rozdziału („Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych w strukturze dochodów samorządu terytorialnego w Polsce”), według zamierzeń Przemysława Pesta, było ustalenie miejsca udziałów w strukturze dochodów jednostek samorządu terytorialnego. W pierwszej kolejności autor przedstawił ujęcie historyczne – dokonał analizy udziału j.s.t. we wpływach z państwowego podatku dochodowego w strukturze dochodów samorządu terytorialnego w II Rzeczypospolitej i w latach 1944–1950, następnie zajął się latami 1990–1997 oraz okresem po wejściu w życie Konstytucji RP z 1997 r. W rozdziale tym autor, stwierdziwszy, że udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych nie są dochodami własnymi tych jednostek, podjął próbę ustalenia, czy mogą być uznane za dochody transferowe. Po przeanalizowaniu trzech cech odróżniających udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych od dochodów transferowanych w postaci subwencji ogólnej i dotacji celowych doszedł do wniosku, że „udziały nie są transferami z budżetu państwa na rzecz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Jak to zostało wskazane wyżej, udziały nie są również dochodami własnymi jednostek samorządu terytorialnego, a formą pośrednią pomiędzy dochodami własnymi a dochodami transferowymi” (s. 97). Wskazując na treść art. 3 ust. 2 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego,

Przemysław Pest uznaje, że udziały j.s.t. we wpływach z podatków dochodowych należałoby nazwać dochodami zrównanymi z dochodami własnymi<sup>5</sup>.

W rozdziale trzecim autor postanowił porównać polskie regulacje prawne dotyczące udziałów jednostek samorządu terytorialnego w podatkach dochodowych państwowych z analogicznymi rozwiązaniami prawnymi obowiązującymi w wybranych państwach europejskich. Rozpoczął jednak swoje analizy od zakreślenia standardów, jakie powinny spełniać regulacje prawne dotyczące samorządu terytorialnego, a które wynikają z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego. Trafnie wskazał: „Wydaje się, że ustawodawca zakwalifikował udziały do dochodów własnych, aby spełnić wynikający z art. 9 ust. 1 i 3 EKSL wymóg posiadania przez jednostki samorządu terytorialnego własnych zasobów finansowych, na których wysokość te jednostki będą miały wpływ. W przypadku powiatów około 85% ich dochodów pochodzi właśnie z udziałów oraz z subwencji ogólnej i dotacji celowych. Są to dochody, na których wysokość powiaty nie mają bezpośredniego wpływu” (s. 111). Zgadzam się z wnioskiem Przemysława Pesta, że w przypadku samorządu powiatowego Polska nie spełnia wymogów Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego. W rozdziale trzecim autor przedstawił także problematykę udziałów jednostek samorządu terytorialnego w regulacjach prawnych wybranych państw europejskich. Fragment ten jest ciekawy, jednakże pozostawia spory niedosyt z uwagi na swój zbyt ogólny charakter. Bardziej szczegółowy opis poświęcony został jedynie instytucji udziałów samorządów w podatkach funkcjonującej w Niemczech, a autor skupił się głównie na regulacjach konstytucyjnych. Rozdział trzeci niewątpliwie wzbogaca monografię, jednakże brakuje w nim szerszej analizy rozwiązań przyjętych w innych państwach europejskich.

---

<sup>5</sup> W literaturze przedmiotu istota i charakter udziałów były już przedmiotem analizy, zob. np. A. Gorgol, *Kontrowersyjne aspekty dochodów jednostek samorządu terytorialnego z udziałów we wpływach z podatków dochodowych*, w: *Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach UE*, red. E. Chojna-Duch, Warszawa 2006, s. 371–372.

Za bardzo interesujący uznać należy rozdział czwarty, w którym Przemysław Pest podjął udaną próbę przedstawienia funkcji, które pełnią udziały jednostek samorządu terytorialnego w podatkach dochodowych. Rozdział ten jest stosunkowo krótki, ale bardzo ważny w konstrukcji całego opracowania. Autor postawił sobie w nim ambitny cel, aby przedstawić i zbadać funkcje udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych, „ze szczególnym uwzględnieniem tego, jakie były funkcje założone tej instytucji, a jakie są jej funkcje faktycznie realizowane. Analiza funkcji udziałów pozwoli odpowiedzieć na pytanie, czy instytucja udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych jest odpowiednim narzędziem do osiągnięcia zamierzonych przez ustawodawcę celów, a więc czy istnieje zgodność między jej funkcjami założonymi a faktycznymi” (s. 126). Słusznie autor wskazał, że podstawową funkcją udziałów jednostek samorządu terytorialnego jest funkcja fiskalna, zwana także dochodową. Uzasadniając wiodącą rolę funkcji fiskalnej, autor przedstawił (w ujęciu procentowym) udział analizowanego dochodu w strukturze dochodów własnych samorządów w latach 2004–2015. Przedstawione dane jednoznacznie potwierdzają tezę o wiodącej roli funkcji fiskalnej udziałów jednostek samorządu terytorialnego w podatkach dochodowych. Autor przeprowadził także ciekawe rozważania nt. innych funkcji, tj. wyrównawczej<sup>6</sup> i stymulacyjnej. W rozdziale tym Przemysław Pest dokonał ponadto stojącej na wysokim poziomie merytorycznym analizy zagadnienia związanego z wpływem przedmiotowego dochodu na subwencję ogólną. To ważny fragment monografii. Bardzo trafnie autor zwrócił uwagę, że przy obliczaniu potencjału dochodowego jednostek samorządu terytorialnego powinny brane być pod uwagę wszystkie dochody o charakterze publicznoprawnym. Tymczasem na wskaźnik „P” i wskaźnik „W” wpływ mają tylko dochody z tytułu udziałów (odpo-

---

<sup>6</sup> Obszernie o tej funkcji, P. Pest, *Funkcja wyrównawcza udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków państwowych*, w: *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 329–337.

wiednio: powiatów i województwa) w podatkach dochodowych – od osób fizycznych i od osób prawnych.

W recenzowanej pracy nie mogło zabraknąć analizy aspektów materialnoprawnych obliczania wysokości udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych. Autor zajął się tym zagadnieniem w rozdziale piątym. Przedstawił m.in. problematykę dotyczącą elementów konstrukcyjnych podatków dochodowych w kontekście wysokości udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z tych podatków. Szczegółowo zbadał także wskaźniki procentowe tych udziałów. Trafnie zauważył, że analiza wysokości wskaźników procentowych udziałów nie jest często zagadnieniem poruszonym w nauce prawa finansowego, gdyż problem ten ma charakter bardziej ekonomiczny niż prawny. Trzeba jednak podkreślić, że wiele aspektów finansowoprawnych związanych z funkcjonowaniem jednostek samorządu terytorialnego jest możliwych do przeanalizowania tylko w kontekście uwarunkowań ekonomicznych, bez odnoszenia się do których rozważania wyłącznie na płaszczyźnie prawnej byłyby niekompletne.

Ważnym problemem, na który autor zwrócił uwagę, są kryteria podziału udziałów we wpływach z podatków pomiędzy jednostki samorządu terytorialnego. Oczywiście kryteria podziału uregulowane są w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, autor natomiast analizuje to zagadnienie na płaszczyźnie naukowej. Generalnie pozytywnie ocenia przyjęte przez ustawodawcę kryteria podziału udziałów pomiędzy jednostki samorządu terytorialnego, zwracając uwagę na kwestie mogące budzić wątpliwości (s. 204–205).

Ostatni rozdział autor poświęcił na zbadanie, „na ile regulacja trybu przekazywania udziałów, odsetek od udziałów oraz sądowej ochrony jednostek samorządu terytorialnego w zakresie udziałów stanowi wystarczającą gwarancję wskazanej samodzielności finansowej” (s. 207). W pierwszej części szóstego rozdziału Przemysław Pest analizował tryb przekazywania jednostkom samorządu terytorialnego udziałów we wpływach z podatków dochodowych. Słusznie zwrócił uwagę na istniejące wątpliwości co do tego, jaki jest charakter prawny czynności przekazywania przez urzędy skarbowe udziałów właściwym jednostkom samorządu terytorialnego. Staął

na stanowisku, powołując się na wyrok NSA, że jest to czynność materialno-techniczna zewnętrzna. W tym fragmencie monografii zostały wskazane także inne wątpliwości, które pojawiają się w związku z przekazywaniem udziałów, np. długi termin przekazywania udziałów. Trzeba podkreślić, że autor nie odgranicza się tylko do wskazania mankamentów istniejących rozwiązań, ale podejmuje też próbę sformułowania rozwiązania (najczęściej bardzo udaną). Analizując kwestię odsetek, trafnie zwraca uwagę, że rozwiązaniem wielu problemów byłoby skrócenie terminów przekazywania samorządom udziałów. Biorąc pod uwagę sytuację finansową jednostek samorządu terytorialnego w Polsce, w pełni należy się z tym zgodzić.

Ciekawym zagadnieniem, jednak oczywiście nieoryginalnym, jest sądowa ochrona jednostek samorządu terytorialnego w zakresie udziałów we wpływach z podatków dochodowych. Autor szczegółowo analizuje regulacje ustawowe, poglądy doktryny i orzecznictwo.

Pracę wieńczy zakończenie, w którym Przemysław Pest wskazuje na wyniki swoich analiz. Jego wnioski są trafne i poprawne merytorycznie.

Warto wskazać, że recenzowana monografia została napisana z wykorzystaniem przede wszystkim metody dogmatyczno-prawnej, wspartej metodą historyczno-prawną i prawnoporównawczą. Koncepcja przyjęta przez autora w tym zakresie się sprawdziła. Na uznanie zasługuje także liczba i sposób wykorzystania aktów prawnych, orzecznictwa i literatury.

*Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych* to potrzebna publikacja, w wartościowy sposób wypełniająca istniejącą dotąd lukę na rynku wydawniczym.