

**Artur Walasik**

Akademia Ekonomiczna w Katowicach

## **EKONOMICZNE I PRAWNE ASPEKTY PODZIAŁU WŁADZTWA PODATKOWEGO MIĘDZY PAŃSTWO I WŁADZE LOKALNE**

### **1. Wstęp**

W zależności od ustroju polityczno-gospodarczego, absorbującego w systemie instytucji społecznych i ekonomicznych dominujące w społeczeństwie wartości, władze lokalne mogą zostać wyposażone w wiele zróżnicowanych prawnie i ekonomicznie źródeł dochodów podatkowych, których eksploatacja stanowić powinna podstawę lokalnej gospodarki finansowej. W teorii finansów lokalnych wskazuje się wiele modeli podziału władztwa podatkowego między państwo oraz władze lokalne, które mogą służyć jako podstawa konstrukcji systemu finansów lokalnych, determinującego w konsekwencji nie tylko stopień samodzielności finansowej, ale również możliwość wdrażania założeń lokalnej polityki podatkowej. Celem opracowania jest ocena proponowanych w literaturze przedmiotu modeli podziału władztwa podatkowego w kontekście realizacji idei samodzielności finansowej samorządu terytorialnego oraz konsekwencji ich zastosowania w odniesieniu do ryzyka niestabilności gromadzenia środków finansowych niezbędnych do realizacji zadań władzy lokalnej.

### **2. Pojęcie i sposoby podziału władztwa podatkowego**

Władztwo podatkowe określane jest w literaturze z zakresu teorii i praktyki finansów publicznych za pomocą przymiotników „częściowe” oraz „pełne”. W szczególności rozumiejąc, iż władztwo częściowe jest jednoznaczne z: „prawem, jakie przyznaje się organom lokalnym do kształtowania niektórych wymienionych przez ustawodawcę podatków – w zakresie wysokości opłat, stosowania zwolnień, ulg, podwyższania stawek podatkowych itp.”, natomiast władztwo podatkowe pełne

oznacza to, iż: „organy te mają prawo do nakładania podatków, opłat, dodatków do podatków itp. Ponadto mają one prawo do samodzielnego podejmowania decyzji w zakresie zaniechania poboru całości lub części podatków i opłat, rozkładania na raty zobowiązań podatkowych” [12, s. 154].

Przyjęcie wskazanego rozróżnienia pozwala na postawienie tezy o gradacji zakresu uprawnień władz lokalnych w stosowaniu instrumentów lokalnej polityki podatkowej. Wykluczona wydaje się możliwość stwierdzenia dychotomicznego charakteru samodzielności władz lokalnych w zakresie kształtowania obciążeń podatkowych, czyli założenia, iż w praktyce może wystąpić jedna z dwóch następujących możliwości: występowanie albo brak władztwa podatkowego samorządu terytorialnego. W konsekwencji władza publiczna szczebla centralnego będzie w stanie względnie elastycznie określić zakres wyposażenia organów samorządu terytorialnego w kompetencje dotyczące kształtowania obciążeń podatkowych, obowiązujących na obszarze działania władz lokalnych.

W literaturze przedmiotu w celu sprecyzowania stopnia swobody władz lokalnych w zakresie stanowienia podatków używa się negatywnego określenia władztwa podatkowego organów samorządu terytorialnego. **Negatywne podejście** oznacza identyfikację zakresu ograniczenia przez władze ustawodawcze hipotetycznie rozumianego zbioru kompetencji określających pełną swobodę, którą dysponuje suwerenna władza państwowa, będąca jednocześnie jedynym podmiotem uprawnionym do sprecyzowania zakresu samodzielności władzy lokalnej w kształtowaniu lokalnie zorientowanych instrumentów polityki podatkowej.

Wśród przyczyn, które powodują, iż władza publiczna szczebla centralnego skłania się do nakładania ograniczeń na samodzielność finansową władz lokalnych, należy wyróżnić, po pierwsze, chęć posiadania przez państwo „wpływu na działalność samorządu terytorialnego, a wpływ ten wywierać może pod warunkiem takiego ukształtowania źródeł dochodów gmin, aby dochody własne nie wystarczały na pokrycie wydatków na minimalnym choćby w danych warunkach poziomie zaspokojenia potrzeb”. Druga przesłanka odnosi się do tego, iż „w interesie państwa leży zmniejszenie różnic w stopniu rozwoju społeczno-gospodarczego, a w najgorszym wypadku – niedopuszczenie do ich pogłębiania” [5, s. 81].

Interesującą tezę, obejmującą problematykę określenia czynników, które uwzględniane są w praktyce ustawodawczej do wytyczenia granic władztwa lokalnego w dziedzinie podatków, zaproponowała H. Litwińczuk [8, s. 31-32]. Wskazuje się na dwa czynniki przyczyniające się do ograniczenia samodzielności władzy lokalnej: interes państwa i interes podatnika. Interes państwa przejawia się przede wszystkim w dążeniu do zachowania na szczeblu władzy centralnej najbardziej wydajnych pod względem finansowym podatków oraz wyposażenie władz lokalnych w słabsze fiskalnie podatki. Ze względu na interes podatnika, który wiąże się z dążeniem do niedopuszczenia do poważnych różnic w ciężarze opodatkowania między różnymi jednostkami terytorialnymi, najczęściej stosowanym rozwiąza-

niem jest określenie przez państwo maksymalnych stawek podatków nakładanych przez samorząd lokalny.

Przykładem negatywnego ujęcia zakresu swobody kształtowania przez władze samorządowe instrumentów podatkowych jest zaproponowane przez B. Brzezińskiego wyróżnienie czterech rodzajów ograniczeń, które może wprowadzić ustawodawca do systemu prawa podatkowego. Są to kolejno: a) ograniczenia o charakterze ilościowym, polegające na ustaleniu granic wzrostu lub obniżki obciążeń podatkowych; b) ograniczenia o charakterze jakościowym, związane z celowym niedookreśleniem zakresu swobody władz lokalnych, osiąganym przez nieostrość wykorzystywanych zwrotów (np. „w szczególnie uzasadnionych przypadkach”, „w zależności od miejscowych warunków i potrzeb”), którymi posługuje się ustawodawca w treści przepisów kompetencyjnych; c) ograniczenia o charakterze proceduralnym, wiążące się z koniecznością współdziałania władz lokalnych z organami państwowymi przy wydawaniu lokalnych przepisów podatkowych; d) ograniczenia związane z obligatoryjnym albo fakultatywnym charakterem przyznanej władzom lokalnym kompetencji prawotwórczej, przy czym obligatoryjność w sposób jednoznaczny ogranicza faktyczną swobodę działania organu, któremu powierzona została kompetencja [4, s. 43-45; 12, s. 30-47].

**Pozytywne określenie** zakresu swobody działania władz lokalnych polega z kolei na wyliczeniu kategorii kompetencji, w które wyposażony może zostać samorząd terytorialny. Podejście pozytywne koncentruje się, w przeciwieństwie do zaprezentowanych negatywnych koncepcji delimitacji lokalnego władztwa podatkowego, na szczegółowym określeniu upoważnienia organów władzy lokalnej do działań i decyzji odnoszących się do precyzowania i osiągania założeń lokalnej polityki podatkowej.

A. Borodo wskazuje na zasadnicze trzy rodzaje kompetencji, które mogą przysługiwać władzom lokalnym. W szczególności są to kompetencje, które odnoszą się do: a) stanowienia przepisów prawnych wprowadzających podatki, b) przejmowania wpływów z poszczególnych podatków, c) administrowania w zakresie poszczególnych podatków [2, s. 16-20]. Cesję kompetencji do stanowienia przepisów podatkowych na rzecz samorządu terytorialnego A. Borodo uzależnia od charakteru państwa, w zasadzie wykluczając możliwość wprowadzania podatków przez władze samorządowe w państwach unitarnych. Kompetencja do wykorzystywania wpływów z podatków pozostaje z kolei niezależna od zakresu implementacji w systemie prawa podatkowego kompetencji do wprowadzania podatków, albowiem – jak zauważa A. Borodo: „z reguły uprawnienia stanowiące w sprawach podatków ma państwo, a korzystają z podatków oprócz państwa także inne terytorialne związki publicznoprawne, np. kraje związkowe, gminy, powiatowe związki”. Wykonywanie czynności wymiaru i poboru podatków składa się na zakres kompetencji do administrowania, która w sposób najdalej idący przekazywana jest na rzecz gmin, którym pozostawia się do administrowania podatki lokalne – albo cha-

rakteryzujące się prostotą techniczną w budowie, albo drobne podatki, o nieznanym fiskalnie charakterze.

B. Brzeziński proponuje ujęcie problemu w ramach typów kompetencji, które odpowiadałyby albo konkretnym elementom konstrukcji poszczególnych podatków, albo występowaniu w treści przepisu kompetencyjnego pierwiastków stanowiących lub wykonawczych [4, s. 43-45]. W perspektywie pierwszej z wyróżnionych typologii wyróżnić należy 4 typy kompetencji: a) kompetencje do wprowadzania oraz znoszenia podatków, przy czym elementy techniczne tych podatków, określanych jako fakultatywne, ustalane byłyby w różnym stopniu przez władze centralne; b) kompetencje do rozszerzania albo ograniczania przedmiotowego lub podmiotowego zakresu obowiązywania podatków; c) kompetencje do określania wysokości obciążenia podatkowego, które mogą wiązać się zarówno z osobą podatnika (np. ulgi podatkowe dla określonych kategorii podatników), jak i przedmiotem opodatkowania (np. wyłączenia z podstawy opodatkowania określonych składników); d) kompetencje do określania innych niż wyżej wymienione elementów konstrukcji podatków, np. dotyczących terminów i sposobu poboru podatku.

Drugi szereg typologiczny, zaproponowany przez B. Brzezińskiego, opierający się na identyfikacji występowania pierwiastków stanowiących lub wykonawczych w treści norm kompetencyjnych, pozwala na wyróżnienie następujących alternatyw opisujących zakres samodzielności samorządu terytorialnego w odniesieniu do realizacji lokalnej polityki podatkowej. Są to, kolejno, prawo do: a) wprowadzania określonego rozwiązania w kształcie odmiennym od ustawowego, nie określonym bliżej przez ustawodawcę; b) wprowadzania rozwiązania o kształcie innym niż zaproponowane przez ustawodawcę, lecz jednocześnie częściowo określonym; c) wyboru jednego z kilku rozwiązań ustalonych przez ustawodawcę; d) braku możliwości wyboru, kiedy lokalny akt władztwa podatkowego pozostaje wyłącznie prostą projekcją założeń wprowadzonych przez władzę centralną.

Wskazana przez H. Sochacką-Krysiak taksonomia oddziaływania władzy publicznej na szczeblu centralnym na kształtowanie się wpływów z podatków lokalnych opiera się na wyróżnieniu różnych sposobów ze względu na stopień ograniczenia swobody władz samorządowych [11, s. 13-14; 10, s. 25-26]. Wyróżnia się sześć metod centralnego regulowania podatków lokalnych: a) ustalenie zakresu dopuszczalnych form podatków lokalnych, spośród których organy samorządu terytorialnego mogą wybrać i zastosować na swym terenie podatki, które wydają się im najbardziej dogodnie i wydajne; b) ustalanie obowiązującego powszechnie systemu podatków lokalnych z równoczesną możliwością fakultatywnego wprowadzania podatków fakultatywnych, uzupełniających w miarę możliwości podatki obligatoryjne; c) ustalenie jednolitej konstrukcji poszczególnych podatków lokalnych z jednoczesnym pozostawieniem w gestii organów lokalnych decyzji o wysokości stawek podatkowych; d) ustalenie dopuszczalnej wysokości maksymalnej (ew. także minimalnej) stawki podatkowej, przez co należy rozumieć, że we wska-

zanych limitach stawki podatków lokalnych mogą być ustalane względnie swobodnie przez właściwe organy lokalne; e) ustalenie dla wszystkich organów lokalnych jednolitych obligatoryjnych stawek podatków lokalnych, względnie różnicowanych według odrębnych przyjętych przez ustawodawcę kryteriów; f) dopuszczenie stosowania przez organy samorządu terytorialnego zwolnień i ulg w podatkach lokalnych, których zakres i stawki wyznaczające zasadniczy poziom obciążenia ustalane są przez państwo, zazwyczaj na jednym poziomie w skali całego kraju. Należy zauważyć, iż kolejne wyróżnione metody określenia swobody decyzyjnej władz lokalnych tożsame są z coraz dalej idącymi ograniczeniami podmiotowości organów samorządu terytorialnego w realizacji założeń polityki podatkowej.

Przeprowadzając badania empiryczne dotyczące zakresu autonomii finansowej wspólnot lokalnych w Europie, J.F. Copé wyróżnił trzy kategorie państw o zróżnicowanych kompetencjach wspólnot lokalnych w obszarze władztwa podatkowego. W pierwszej grupie państw, do których zaliczono Belgię i Niemcy, wspólnoty lokalne posiadają prawo do swobodnego ustalania wysokości podatków lokalnych, przy czym zakres swobody decyzyjnej może obejmować możliwość dowolnego ustalania stawek (Niemcy) oraz przedmiotu podatku (Belgia). W ramach drugiej kategorii państw, wśród których występują Francja i Hiszpania, wspólnoty lokalne posiadają znaczną swobodę ustalania stawek podatków w ramach ustalonych przez państwo. Punktem odniesienia swobody decyzyjnej mogą być zarówno stawki maksymalne (Hiszpania), jak też stawka innego podatku albo średnia ważona stawek różnych podatków (Francja). Trzecia kategoria państw, do których zalicza się Wielką Brytanię oraz Włochy, charakteryzuje się centralną i ścisłą reglamentacją zmian stawek podatków lokalnych [6, s. 34-35].

### 3. Kanoniczne modele podziału władztwa podatkowego

Podział władztwa podatkowego między władzę publiczną na szczeblu centralnym oraz inne związki publicznoprawne może zostać oparty na jednym z czterech kanonicznych systemów podziału źródeł podatkowych, stanowiących określoną technikę funkcjonowania finansów publicznych. W szczególności można wyróżnić: a) system konkurencji podatkowej, b) system rozgraniczenia źródeł podatkowych, c) system dodatków do podatków, d) system udziałów podatkowych [2, s. 22-30]. W ramach historycznie wykształconych form rozdziału uprawnień do nakładania oraz poboru świadczeń podatkowych wyróżnić należy dodatkowo systemy mieszane [1].

**System konkurencji podatkowej** opiera się na założeniu, iż każdy związek publicznoprawny może opodatkowywać według własnego uznania dowolne źródła podatkowe, bez konieczności uwzględniania interesów pozostałych związków. Oznacza to, iż poszczególne publicznoprawne związki terytorialne posiadają pełnię kompetencji do nakładania, pobierania oraz gromadzenia dochodów podatkowych.

Konsekwencją wskazanych rozwiązań pozostaje właściwie nieograniczony stopień samodzielności finansowej samorządu terytorialnego w instrumentalizacji lokalnej polityki podatkowej. Zarysowana zależność pociąga za sobą jednocześnie konieczność przyjęcia przez społeczności lokalne ryzyka związanego z pełną odpowiedzialnością za wykonywanie i finansowanie swych zadań. Oznacza to, iż w rezultacie implementacji w systemie podziału źródeł podatkowych założeń koncepcji konkurencji podatkowej występuje w poszczególnych częściach kraju znaczne zróżnicowanie obciążenia podatkowego oraz zakresu i poziomu świadczeń publicznych, prowadząc w szczególnych przypadkach do stagnacji, a nawet „śmierci” słabszych jednostek samorządu terytorialnego [13].

W literaturze wskazuje się na występujące w praktyce dwa rodzaje konkurencji podatkowej między władzą państwową oraz władzami lokalnymi: konkurencję formalną oraz konkurencję efektywną [7, s. 459-460]. Pierwsza z nich może być utożsamiana z omawianym systemem, albowiem jej istotą jest współwystępowanie na co najmniej dwóch szczeblach władzy publicznej uprawnień do nakładania odrębnych podatków na to samo źródło. Konkurencja efektywna może występować w przypadku, gdy nie występuje konkurencja formalna, natomiast władze na różnych szczeblach nakładają podatki, które oddziałują wzajemnie na poziom osiąganych dochodów, wpływając na bazę opodatkowania<sup>1</sup>.

Drugi z wyróżnionych **system**, opierający się na postulatcie **rozgraniczenia źródeł podatkowych**, zakłada wyposażenie poszczególnych związków publicznoprawnych w dysjunktywnie i ustawowo określone możliwości eksploatacji źródeł podatkowych. System rozgraniczenia źródeł podatkowych może być albo całkowicie wolny, albo też ograniczony. W pierwszym przypadku zakres swobody jednostek samorządu terytorialnego w realizacji lokalnej polityki podatkowej pozostaje w zasadzie podobny do uprawnień przyznawanych związkom publicznoprawnym w ramach systemu konkurencji podatkowej; jedyną różnicą pozostaje wykluczenie możliwości samodzielnego wyboru źródła opodatkowania. W drugim przypadku organom samorządu terytorialnego nie przyznaje się możliwości nakładania i konstrukcji podstawowych elementów technicznych podatków, postawionych do dyspozycji władz lokalnych.

W perspektywie interesów społeczności lokalnej konsekwencją oparcia systemu podziału źródeł podatkowych na koncepcji dysjunkcji podatkowej pozostaje brak przesłanek dla długofalowego precyzyjnego rozgraniczenia źródeł podatkowych (podatków), zapewniającego stabilne źródło zaspokajania potrzeb fiskalnych władzy lokalnej.

---

<sup>1</sup> Konkurencja efektywna może wystąpić w takiej sytuacji: władze lokalne eksploatują podatek od środków transportowych, z którego dochody zależne są od liczby zarejestrowanych samochodów, natomiast władze centralne rozporządzają podatkami od dochodów osobistych oraz podatkiem od wartości dodanej. Oczywiście jest, iż konkurencja formalna nie występuje, jednakże zwiększając stawkę podatku dochodowego, ogranicza się, uwzględniając stopień elastyczności dochodowej, popyt na samochody osobowe, oczekując podobnych reakcji gospodarstw domowych w rezultacie podwyższenia stawek podatku od wartości dodanej – uwzględniając tym razem elastyczność cenową popytu.

Kolejny z wyróżnionych systemów podziału źródeł podatkowych opiera się na zasadzie przydzielenia wspólnotom terytorialnym dochodów, będących rezultatem powiększenia o określoną kwotę (dodatek) podatku stanowiącego dochód władzy państwowej. **System dodatków do podatków** może przybierać jedną z trzech form, przewidujących, iż komunalny dodatek: a) może kształtować się na dowolnym, nieokreślonym przez ustawodawcę poziomie, b) nie może przekroczyć określonej maksymalnej granicy, c) ma jednakową, równą dla poszczególnych gmin i innych związków komunalnych wysokość. Oczywiście wybór przez władze ustawodawcze jednej z wyróżnionych form wyposażenia władz lokalnych w uprawnienia do osiągania dochodów pozostaje w ścisłym związku z poziomem samodzielności w realizacji założeń lokalnej polityki podatkowej.

W przypadku nieograniczonych możliwości kształtowania przez władze lokalne poziomu dodatków komunalnych władza centralna dopuszcza dowolny stopień zróżnicowania poziomu zaspokajania potrzeb lokalnych oraz wysokości obciążeń. Swoboda samorządu jest w tym przypadku prawnie nieograniczona, podlegając jedynie oddziaływaniu sytuacji społeczno-ekonomicznej wspólnoty samorządowej.

W drugim przypadku, przewidującym możliwość precyzowania przez władze lokalne wysokości, w ustalonych granicach, dodatku komunalnego, można zauważyć rudymen tarne instrumentarium realizacji lokalnej polityki podatkowej. Poszczególne organy samorządu terytorialnego, reprezentujące interesy społeczności lokalnej, wprowadzając obowiązujące na ich terenie zróżnicowane co do wysokości stawki, mogą dążyć do osiągnięcia akceptowanych przez wspólnotę terytorialną celów pozafiskalnych. Podwyższanie poziomu obciążeń podatkowych może być sposobem ograniczenia napływu osób. W przypadku wykorzystania dodatków komunalnych do podatków obciążających dochody osobiste oddziałuje to na zmniejszenie dochodu rozporządzalnego gospodarstw domowych. Natomiast w przypadku stosowania dodatków do podatków konsumpcyjnych wywoła to podniesienie kosztów utrzymania gospodarstw domowych. Z kolei ograniczenie napływu kapitału pozostawać będzie konsekwencją stosowania wysokich dodatków do podatków od zysków korporacji.

Odwrotne zależności mogą zostać zidentyfikowane w przypadku określania przez władze lokalne dodatków do wyróżnionych kategorii podatków na relatywnie niskim poziomie. Przesłanką zróżnicowania wysokości dodatków ustalanych przez różne władze lokalne może być również potrzeba gromadzenia środków finansowych w celu zaspokajania potrzeb społecznych, na akceptowanym przez wspólnotę lokalną poziomie. Wysoki poziom dodatków może być w takim przypadku pochodną albo małej wydajności innych źródeł dochodów przy danym poziomie potrzeb lokalnych, albo wyższego poziomu potrzeb zgłaszanych przez społeczność lokalną przy danym poziomie wpływów z innych źródeł.

W ostatnim przypadku władze lokalne nie mają możliwości realizacji pozafiskalnych zadań lokalnej polityki podatkowej. Ustalenie sztywnej wysokości dodatków sprowadza *de facto* opisywany system do mechanizmu finansowego zasilenia

jednostek samorządu terytorialnego, podobnego do modelu udziałów w podatkach centralnych, zapewniającego jednocześnie utrzymanie terytorialnej równowagi w stopniu obciążenia podatników. W tym przypadku w sposób bezpośredni wdrażana jest zasada ochrony podmiotów obciążonych przed nadmiernym fiskalizmem oraz ryzykiem zróżnicowania wysokości świadczeń podatkowych w układzie terytorialnym.

Tabela 1. Ekonomiczny charakter systemu dodatków komunalnych oraz systemu udziałów w podatkach centralnych

| Determinanta                 | System komunalnych dodatków do podatków centralnych                                                                                                                                                                                        | System udziałów w podatkach centralnych                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Koniunktura gospodarcza      | <ul style="list-style-type: none"> <li>niezależnie od stosowanych rozwiązań w konstrukcji skali podatkowej w podatku centralnym, dochody samorządu terytorialnego zmieniają się proporcjonalnie do zmian podstawy opodatkowania</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>jeżeli w odniesieniu do podatku centralnego stosowana jest progresywna skala podatkowa, to dochody samorządu zmieniają się w szybszym tempie niż zmiany w podstawie opodatkowania, co oznacza szybszy wzrost w fazie wzrostu oraz szybszy spadek dochodów w fazie spadku;</li> <li>jeżeli wykorzystywana jest skala proporcjonalna dochody z tytułu udziałów w podatku centralnym zmieniają się proporcjonalnie do zmian podstawy opodatkowania</li> </ul> |
| Centralna polityka podatkowa | <ul style="list-style-type: none"> <li>dochody z tytułu dodatków komunalnych nie reagują na stosowane w podatku centralnym ulgi i zwolnienia podatkowe, jeżeli nie wpływają na zmniejszenie podstawy opodatkowania</li> </ul>              | <ul style="list-style-type: none"> <li>dochody z tytułu udziałów zależą w istotny sposób od wprowadzanych przez władze ustawodawcze zwolnień i ulg w podatku centralnym</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

Źródło: Opracowanie własne.

Kolejny analityczny system podziału wpływów fiskalnych opiera się na zasadzie ustalania dla poszczególnych wspólnot terytorialnych procentowych udziałów we wpływach z eksploatacji danego podatku. Ocena **systemu udziałów podatkowych** przez pryzmat samodzielności władzy lokalnej w zakresie realizacji założeń lokalnej polityki podatkowej wskazuje w zasadzie wyłącznie na brak możliwości realizacji pozafiskalnych zadań wskazanej polityki. Władza lokalna postawiona jest w tym przypadku w roli podmiotu osiągającego dochód w wyniku realizowanej przez centralne władze centralnej polityki podatkowej. Należy bowiem zauważyć, iż wszelkiego rodzaju decyzje władz centralnych, których rezultatem jest obniżenie globalnych wpływów z podatku stanowiącego przedmiot systemu podatków wspólnych, powoduje, przy niezmienionym poziomie procentowego udziału jednostek samorządu terytorialnego, automatyczne obniżenie poziomu dochodów władzy lokalnej.

Podstawowa różnica między systemem udziałów oraz systemem dodatków do podatków centralnych w formie stałej wysokości dodatku komunalnego wynika ze stosowanych mechanizmów redystrybucji terytorialnej udziałów oraz techniki określania podstawy, do której odnosi się ustalany przez władze lokalne dodatek. Poziom dochodów jednostek samorządowych w ramach obydwu systemów w odmienny sposób reaguje na koniunkturę gospodarczą oraz zmiany w centralnej polityce podatkowej (zob. tab. 1).

#### 4. Mechanizmy podziału władztwa podatkowego a samodzielność finansowa władzy lokalnej

Wskazana klasyfikacja systemów, a w ich ramach form podziału władztwa podatkowego między państwo i inne związki publicznoprawne, pozwala wyodrębnić, ze względu na ich relację do zakresu i charakteru samodzielności finansowej, cztery podstawowe mechanizmy wyposażenia władz lokalnych w możliwość instrumentalizacji założeń lokalnej polityki podatkowej (zob. tab. 2).

Tabela 2. Mechanizmy przekazywania władztwa podatkowego  
w ramach systemów podziału źródeł podatkowych

| Rodzaj uprawnień przekazanych na rzecz władzy lokalnej                    | Koniunkcja podatkowa          | Dysjunkcja podatkowa                     |             | Alternatywa podatkowa       |                      | Inkluzja podatkowa                                 |                             |
|---------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|------------------------------------------|-------------|-----------------------------|----------------------|----------------------------------------------------|-----------------------------|
|                                                                           | system konkurencji podatkowej | system rozgraniczenia źródeł podatkowych |             | system dodatków do podatków |                      | system dodatków do podatków o jednakowej wysokości | system udziałów w podatkach |
|                                                                           |                               | całkowicie wolny                         | ograniczony | o nieokreślonym poziomie    | z maksymalną granicą |                                                    |                             |
| Wybór źródła podatku                                                      | ×                             |                                          |             |                             |                      |                                                    |                             |
| Nakładanie podatku w ramach określonego źródła                            | ×                             | ×                                        |             |                             |                      |                                                    |                             |
| Procyzowanie elementów technicznych podatku wpływających na jego wysokość | ×                             | ×                                        | ×           | ×                           | ×                    |                                                    |                             |
| Pobieranie podatku                                                        | ×                             | ×                                        | ×           |                             |                      |                                                    |                             |
| Osiąganie dochodów podatkowych                                            | ×                             | ×                                        | ×           | ×                           | ×                    | ×                                                  | ×                           |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [3, s. 21-25].

Pierwszy z wyróżnionych – **mechanizm koniunkcji podatkowej**, zakłada wyposażenie władz lokalnych w pełne uprawnienia dotyczące kształtowania instrumentów polityki podatkowej. Przedstawiona sytuacja pozwala władzom lokalnym w sposób dowolny nie tylko kształtować wszystkie elementy techniczne konstrukcji nakładanych podatków komunalnych, lecz również dokonywać odpowiedniego wyboru źródła podatkowego. W konsekwencji akceptuje się możliwość wystąpienia sytuacji, w której dochodzi do nałożenia się uprawnień władz lokalnych oraz władzy centralnej w zakresie eksploatacji określonego źródła podatkowego.

W kontekście koniunktywnego mechanizmu podziału władztwa podatkowego, oferującego władzom lokalnym najdalej idącą samodzielność finansową, problem niezwykle istotnym będzie elastyczność dochodowa oraz współzależność zmian wydajności poszczególnych źródeł podatkowych. Problem wpływu struktury dochodów podatkowych władz lokalnych na stabilność tych dochodów rozważony został przez F.C. White'a oraz C.J. Chou. Opierając się na wnioskach płynących z modelu H. Markowitza [9], wnoszącego istotny wkład do rozwoju analizy ryzyka związanego z inwestycjami finansowymi, wspomniani autorzy wyprowadzają następujące wnioski dotyczące stabilności systemu podatków gromadzonych przez władze lokalne: „jeżeli dwa podatki są pozytywnie ze sobą skorelowane, zmiany w dochodach wywołane przez te podatki będą ściśle korespondowały ze zmianami w cyklu koniunkturalnym. Jeżeli z kolei dwa podatki są skorelowane negatywnie, wówczas pojawiającemu się wzrostowi dochodów z jednego podatku towarzyszyć będzie spadek dochodów z drugiego podatku. W konsekwencji, aby zmniejszyć niestabilność systemu podatków lokalnych, powinien on obejmować podatki nie pozostające wzajemnie w silnym związku korelacyjnym, tak aby zmiany w dochodach z poszczególnych podatków nie dokonywały się w tym samym kierunku i nie były względem siebie proporcjonalne” [15, s. 278].

Celem wykorzystania w systemie podatkowym **mechanizmu dysjunkcji podatkowej** w celu określenia obowiązujących zasad podziału władztwa podatkowego, który charakterystyczny jest dla systemu rozgraniczenia źródeł podatkowych, pozostaje wyłączenie możliwości wyboru przez władze lokalne źródła podatkowego, a także – w przypadku ograniczonej formy tego systemu – uniemożliwienie nakładania podatków. Samodzielność podatkowa władzy lokalnej w ramach mechanizmu dysjunkcji podatkowej bez wątpienia pozostaje określona w szerokim zakresie, który umożliwia względnie swobodną instrumentalizację lokalnej polityki podatkowej, pod warunkiem iż nie wpłynie to na eksploatację wyłączzonego dla władzy centralnej źródła podatkowego.

Występowanie prostych narzędzi realizacji założeń lokalnej polityki podatkowej jest charakterystyczne dla **mechanizmu alternatywy podatkowej**, który można utożsamiać z dwoma formami systemu dodatków do podatków, uwzględniających możliwość ograniczonego lub nieograniczonego kształtowania przez władze lokalne ostatecznej wysokości obciążenia podatkowego. Wspomniani

mechanizm, wykluczając wprowadzenie prawa władz lokalnych do nakładania podatków, pozwala jednocześnie wpływać na wysokość osiąganych dochodów podatkowych poprzez terytorialne zróżnicowanie poziomu dodatków komunalnych do podatków państwowych.

Najdalej idące ograniczenie możliwości realizacji założeń polityki podatkowej przez władze lokalne charakteryzuje **mechanizm inkluzji podatkowej**, występujący w systemie udziałów podatkowych oraz systemie dodatków do podatków o jednakowej wysokości. Władza lokalna osiąga dochody z tytułu wspólnej eksploatacji określonego podatku, których wysokość nie jest w żaden sposób zależna od decyzji o charakterze podatkowym, podejmowanych przez organy samorządu terytorialnego. Zarówno prawna konstrukcja elementów technicznych podatku, jak i poziom lokalnych dochodów podatkowych pozostają w wyłącznej kompetencji władzy szczebla centralnego.

## 5. Podsumowanie

Unikanie w praktyce prawodawczej rozwiązań polegających na konstrukcji systemu dochodów podatkowych władz lokalnych, rozwiązań bazujących na jednym z wyróżnionych kanonicznych modeli podziału władztwa podatkowego, należy uznać za właściwy. Oparcie podatkowych źródeł dochodów władzy lokalnej na jednym z kanonicznych modeli podziału władztwa podatkowego z jednej strony korespondować będzie z korzyściami i szansami wynikającymi z cech charakteryzujących poszczególne rozwiązania, z drugiej strony zaś może wywoływać nie tylko daleko idące zróżnicowanie wydajności eksploatowanych przez władze lokalne źródeł podatkowych, ale również – w szczególnych sytuacjach – negatywne zjawiska.

Zastosowanie modelu konkurencji podatkowej pozwala istotnie zwiększyć samodzielność finansową władzy lokalnej, jednakże towarzyszyć temu będzie daleko idące zróżnicowanie realizowanych dochodów oraz ryzyko ich wahań ze względu na koniunkturę gospodarczą lub mobilność bazy podatkowej. Wykorzystanie modelu rozgraniczenia źródeł podatkowych w sposób istotny ogranicza władztwo podatkowe jednostek samorządowych, a także pozwala ograniczyć nie tylko stopień zróżnicowania finansowej alimentacji władz lokalnych, ale i ograniczyć ewentualne niebezpieczeństwa związane z brakiem stabilności wpływów podatkowych.

W konsekwencji występowania wskazanych zależności występują w praktyce mieszane modele podziału władztwa podatkowego, najczęściej wyrażające się w kompozycji modelu rozgraniczenia źródeł podatkowych i modelu udziałów podatkowych w państwach unitarnych albo w zestawieniu modelu konkurencji podatkowej z modelem dodatków komunalnych w państwach federacyjnych.

## Literatura

- [1] Bartoszewicz M., *Jak rozwinąć system dochodów gmin*, „Rzeczpospolita” 1995 nr 295.
- [2] Borodo A., *Dochody samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne*, UMK, Toruń 1993.
- [3] Borodo A., *Samorząd terytorialny. System prawno-finansowy*, Wyd. Prawnicze PWN, Warszawa 1997.
- [4] Brzeziński B., *Kompetencje prawotwórcze rad narodowych w dziedzinie podatków i opłat*, UMK, Toruń 1989.
- [5] Brzeziński B., *Zarys prawa finansów publicznych*, TNOiK, Toruń 1997.
- [6] Copé J.F., *Autonomia finansowa wspólnot lokalnych w Europie*, Krajowy Instytut Badań Samorządowych, Poznań 1992.
- [7] Keen M., *Vertical Tax Externalities in the Theory of Fiscal Federalism*, “IMF Staff Papers” 1998 nr 3.
- [8] Litwińczuk H., *Władztwo lokalne w sferze podatkowej*, „Finanse” 1985 nr 9.
- [9] Markowitz H., *Portfolio Selection. Efficient Diversification of Investment*, Wiley-New York 1959.
- [10] Sochacka-Krysiak H., *Finanse lokalne*, Poltext, Warszawa 1995.
- [11] Sochacka-Krysiak H., *Podatki terenowe*, „Studia Finansowe” 1987 z. 37.
- [12] *System finansów publicznych w procesie gospodarki polskiej*, red. S. Owsiak, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1995.
- [13] Swartz T.R., *The Cost of New System of Fiscal Federalism in the USA (Local Fees and Charges: the Only Future Support for Local Financial Autonomy)*, International Symposium of Fiscal Federalism, University of Innsbruck – Institute of Public Finance, Seefeld 1990.
- [14] Walasik A., *Teoretyczne zagadnienia decentralizacji decyzji w zakresie polityki podatkowej*, „Samorząd Terytorialny” 1998 nr 1-2.
- [15] White F.C., Chou C.J., *Diversification in Local Government Tax Structures*, “Regional Science and Urban Economics” 1980 nr 2.

## ECONOMIC AND LEGAL ASPECTS OF TAX POWER ALLOCATION BETWEEN CENTRAL AND LOCAL AUTHORITIES

### Summary

The aim of the paper is to present and discuss theoretical approaches to the problem of distribution of limited power to taxation between state and local authorities. Four basic models are reviewed: tax competition model and tax separating model as well as tax participation model and tax supplement model. Both legal and economic consequences of implementing each of presented models are discussed.