

*Jerzy Rutkowski**

WYBRANE ASPEKTY ZARZĄDZANIA PRZEZ PODATKI W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

1. WSTĘP

Podstawą realizowanego w Polsce procesu transformacji gospodarczej było zerwanie z hierarchiczną strukturą organizacyjną funkcjonowania władzy. Tylko w takich warunkach mógł zaistnieć samorząd terytorialny, rozumiany jako związek mieszkańców realizujący ich interesy i może być urzeczywistniana idea pomocniczości, która z założenia wyklucza scentralizowane podporządkowanie struktur organizacyjnych poszczególnych szczebli władzy.

Funkcjonowanie samorządu terytorialnego umożliwia faktyczną decentralizację państwa, którego działalność powinna być skoncentrowana tylko na tych problemach, które nie mogą być skutecznie rozwiązane na szczeblach niższych samorządu terytorialnego. Takie postawienie kwestii podziału zadań wyznacza szczególną rolę gminy, która jest zgodnie z Konstytucją, podstawową jednostką podziału administracyjnego kraju i wykonuje wszystkie zadania, które nie zostały ustawowo zastrzeżone dla samorządowych powiatów i województw. Oznacza to, iż zastosowanie ma tu prawna zasada domniemania kompetencji gminy w sprawach lokalnych. W tej sytuacji ciężar odpowiedzialności za warunki życia ludności i ich poprawę spoczywa przede wszystkim na gminie.

Ustanowienie od 1991 r. samorządu na szczeblu gmin oraz od 1999 r. także na szczeblu powiatów i województw umożliwiło opracowywanie własnych planów rozwojowych i oddolne formułowanie celów w tym zakresie. Nowe wyzwania stawia akcesja do Unii Europejskiej, której polityka jest nastawiona na ograniczenie i eliminację dysproporcji i stwarza nowe szanse finansowania rozwoju tak na szczeblu regionalnym, jak i lokalnym.

Zarządzanie jest procesem oddziaływania na ludzi w celu realizacji wyznaczonych zadań i optymalnego wykorzystania dostępnych zasobów organizacji¹.

* Prof. nadzw. dr hab., Katedra Zarządzania Miastem i Regionem, Uniwersytet Łódzki.

¹ Por. T. Markowski, *Zarządzanie rozwojem miast*, PWN, Warszawa 1999, s. 15.

Ważnym elementem składowym procedur zarządzania jest motywowanie, w tym także poprzez bodźce materialnego zainteresowania. Taki charakter mogą mieć rozwiązania w zakresie podatków, które mogą skłaniać do podejmowania inwestycji w określonej dziedzinie działalności lub na określonym terenie, a także stymulować tworzenie nowych miejsc pracy.

Przedmiotem niniejszego opracowania są teoretyczne możliwości wykorzystania podatków dla realizacji wymienionych wyżej celów. Wiąże się to z określeniem niezbędnych warunków skuteczności rozwiązań w tym zakresie. Wymaga to znajomości mechanizmów podziału podatkowego, analizy istoty i rodzajów funkcji podatków, a tym samym do określenia możliwych do realizacji celów opodatkowania.

Przystąpienie do Unii Europejskiej w obszarze stosowania preferencji podatkowych budzi liczne kontrowersje i stawia przed decydentami nowe wyzwania, gdyż wprowadzone ulgi podatkowe muszą być zgodne z obowiązującymi w Unii Europejskiej zasadami udzielania pomocy publicznej.

Analizy wymaga złożony problem określenia tych podatków, które mogą być wykorzystane jako instrumenty zarządzania i w konsekwencji stwarzania bodźców materialnego zainteresowania podatników, a także oceny skuteczności wdrażanych przez samorządy gminne rozwiązań w tym zakresie.

Problemy te stanowią nowy, dotychczas słabo rozpoznany obszar badawczy, a sformułowanie pierwszych wniosków może mieć poważne znaczenie aplikacyjne.

2. EKONOMICZNA ISTOTA PODATKU

Podatek ze swej ekonomicznej istoty zalicza się do instrumentów podziału wytworzonego produktu. Jest ściśle związany ze zmianą właściciela środków pieniężnych, stanowiących jego równowartość.

Analiza występujących w tym obszarze współzależności pozwala na sformułowanie niezbędnych warunków do zaistnienia podziału podatkowego:

1. Klasyczna teoria czynników wartościotwórczych uczy, że ziemia, praca i kapitał to czynniki produkcji, które tworzą wartość. Ekwiwalentem ich zastosowania jest odpowiednio: renta gruntowa, płaca i zysk, które stanowią jednocześnie ekonomiczne źródła podatku². Na problem ten trzeba spojrzeć także od strony technicznej, wskazując na konieczność istnienia zasobów pieniężnych, stanowiących źródło zapłaty podatku. Jest nim dochód, którego

² Por. A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, PWN, Warszawa 1954, s. 583.

formą są wynagrodzenia wszystkich wymienionych czynników produkcji. Wybitny ekonomista niemiecki Wilhelm Gerloff wskazuje na znaczenie płynności zasobów w kwestii źródła zapłaty podatku i podkreśla, iż względy natury praktycznej przesądzają o tym, iż podatki płacone są z zasobów płynnych – dochodów³.

2. Istnienie podatków wymaga wyodrębnienia majątkowego podatnika. Konsekwencją podziału podatkowego jest bowiem przewłaszczenie środków pieniężnych, stanowiących podatek. Przewłaszczenie dokonuje się na rzecz państwa lub samorządu terytorialnego, który posiada atrybut częściowego władztwa podatkowego, co oznacza uprawnienia do wymiaru i poboru podatku. Zmiana właściciela stanowi immanentną cechę podziału podatkowego⁴. Bez wyodrębnienia majątkowego proces przewłaszczenia nie byłby możliwy, co uniemożliwiłoby funkcjonowanie podziału podatkowego. Można w takim przypadku mówić co najwyżej o rozliczeniach, które byłyby jedynie quasi-podatkami o znikomej skuteczności oddziaływania⁵. Podatek jest świadczeniem przymusowym, a konieczność ponoszenia ciężarów opodatkowania jest usankcjonowana istnieniem postępowania egzekucyjnego. Bez wyodrębnienia majątkowego przymusowy charakter podatków miałyby jedynie formalny charakter.

3. Dla funkcjonowania podziału podatkowego niezbędne jest istnienie aparatu władzy państwowej lub samorządowej z wyodrębnioną gospodarką publiczną, co wiąże się z zaspokojeniem potrzeb publicznych przez wyspecjalizowany aparat administracyjny, sądowniczy, wojskowy, policyjny itp. W takiej sytuacji władza staje się uczestnikiem podziału wytworzonej wartości, co zabezpiecza od strony finansowej materialne warunki jej funkcjonowania.

Pozostaje do rozstrzygnięcia problem relacji podatku do minimum socjalnego czy minimum egzystencji i odpowiedź na pytanie, czy te trudne do zdefiniowania kategorie winny bezwzględnie się wiązać z kwotą wolną od opodatkowania? Na to pytanie wydaje się słuszna odpowiedź przecząca. Podatek bowiem jest instrumentem redystrybucji dochodu narodowego, który redukuje możliwości konsumpcyjne gospodarstw domowych. Inne instrumenty redystrybucji to różnego rodzaju strumienie pieniężne, powiększające fundusze nabywcze ludności. Można postawić tezę, iż podatek może na tyle sięgać do minimum egzystencji, na ile zostanie to skompensowane w kolejnych fazach podziału dochodu narodowego.

³ Por. W. Gerloff, *Die Steuerwissenschaftliche Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. 2, Tübingen 1956, s. 226.

⁴ Por. J. Rutkowski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych w Polsce lat 90-tych*, FBU, Łódź 2000, s. 12.

⁵ Np. w okresie „realnego socjalizmu” w Polsce nie można mówić o opodatkowaniu przedsiębiorstw państwowych, przepływ pieniądza odbywał się bowiem wewnątrz tej samej sfery własności państwowej.

3. FISKALNE I POZAFISKALNE FUNKCJE PODATKÓW

Z redystrybucją podatkową ściśle związana jest najważniejsza, fiskalna funkcja podatków. Ogólnie rzecz ujmując, polega ona na zasilaniu budżetu w celu sfinansowania wydatków publicznych. Według klasycznych teorii liberalnych, winna to być jedyna funkcja opodatkowania⁶. Oznacza to, iż podatek nie powinien być zmienną decyzyjną – kryterium wyboru w procesie podejmowania decyzji gospodarczych.

Trzeba także podkreślić, że wykorzystanie oddziaływań przez podatki jest praktycznie akceptowane także na gruncie wyznawanych koncepcji liberalizmu gospodarczego. Nie ulega wątpliwości, iż obciążenia podatkowe wpływają na spłaszczenie rozpiętości dochodów. Państwa, w których nierówności w tym zakresie są wysokie, charakteryzują się mniejszą stabilnością polityczną, gospodarczą, niższym tempem inwestycji, a w konsekwencji i wzrostu gospodarczego⁷. Nielatwa sytuacja gospodarcza Polski, wysokie bezrobocie, poważny i stale powiększający się dług publiczny rodzą konieczność dbania o zapewnienie wzrostu gospodarczego, który jest materialną podstawą rozwoju. Wymagać to może zastosowania technik *taxes management*, które polegają na wykorzystaniu pozafiskalnych, stymulacyjnych funkcji podatków, których oddziaływanie jest akceptowane także w państwach uznających zasady liberalizmu gospodarczego⁸.

Trzeba jednak mieć świadomość, iż podatek neutralny jest tylko uproszczonym modelem – tworem teoretycznym. Niemiecka literatura wyróżnia *Finanzsteuer*, czyli podatki fiskalne oraz *Ordnungssteuer*, czyli podatki „porządkujące”⁹, nie oznacza to jednak dychotomiczności funkcji podatku, albowiem fiskalne i pozafiskalne oddziaływania podatków wzajemnie się przeplatają. Jak z tego wynika, można co najwyżej mówić o neutralnym lub interwencyjnym nachyleniu polityki podatkowej, co znajduje odzwierciedlenie w konstrukcji podatku. O znaczeniu funkcji fiskalnej podatków świadczy wskaźnik obrazujący zakres redystrybucji podatkowej wytworzonego PKB. Polski produkt krajowy brutto w 2005 r. wyniósł 952,6 mld zł¹⁰, dochody podatkowe budżetu państwa wyniosły 155,3 mld zł, a dochody z tytułu podatków i opłat gmin i miast na prawach powiatów – 15,5 mld zł – razem 170,6, co oznacza 18-procentowy wskaźnik redystrybucji podatkowej PKB¹¹.

⁶ Por. P. M. Gaudamet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000, s. 422.

⁷ Por. A. Krajewska, *Podatki. Unia Europejska. Polska. Kraje nadbałtyckie*, PWE, Warszawa 2004, s. 24.

⁸ Tamże.

⁹ Por. W. Gerloff, *Die Steuerwissenschaftlehre...*, s. 254–262.

¹⁰ NBP, *Informacja wstępna nr 12, grudzień 2005*, s. 1.

¹¹ Obliczenia własne na podstawie: www.mofnet.gov.pl, budżet oraz finanse samorządów z 12 marca 2006 r. Dla dochodów z tytułu podatków i opłat samorządowych do obliczeń przyjęto plan na 2005 r.

Podatek, oprócz funkcji fiskalnej, winien realizować cele gospodarcze i społeczne. Polityka podatkowa winna jednak zachować priorytet celów fiskalnych¹². Niemniej jednak podatki w ramach zadań gospodarczych i społecznych wykazywać mogą silne stymulacyjne oddziaływania. Polegają one na wykorzystaniu bodźców materialnego zainteresowania, jakie stwarzają rozwiązania w zakresie konstrukcji podatku, w celu wywołania pożądanych decyzji ekonomicznych ze strony podatnika. Z podatkowymi bodźcami materialnego zainteresowania mamy do czynienia, gdy motywem decyzji podatnika jest określona korzyść lub dolegliwość pieniężna. Z tego wynika, że bodźce podatkowe mogą stymulować określone, pożądane zachowanie podatnika lub też skłaniać go do zaniechania niepożądanych działań. Stąd też można wyróżnić pozytywne bodźce podatkowe, stwarzające np. perspektywę korzyści w postaci ulg podatkowych i negatywne, stwarzające perspektywę dolegliwości finansowej, np. w postaci zwyczajek podatkowych.

Funkcje społeczne podatków mogą mieć charakter globalny lub selektywny. Globalne oddziaływanie podatków dotyczy całych struktur społecznych. Literatura podaje tu przykład działań rządu laburzystów, który przy zastosowaniu ostrej progresji podatkowej i wyłączeń dotyczących artykułów pierwszej potrzeby i wysokim opodatkowaniu konsumpcji luksusowej dokonał znacznego ograniczenia dysproporcji dochodowych¹³. Działania selektywne mogą być nastawione na realizację stosunkowo wąsko określonych celów, np. opodatkowanie wyrobów spirytusowych może służyć walce z alkoholizmem¹⁴.

Podatki pełnią także funkcję regulacyjną. Jest ona rezultatem redystrybucji podatkowej, a jej mechanizmy polegają na pomniejszaniu funduszy nabywczych jednostek gospodarujących tak, aby utrzymana była równowaga rynkowa, a pieniądź miał zawsze zapewnione materialne pokrycie. Podatkowa redukcja zasobów pieniężnych prowadzi do wyznaczenia udziału poszczególnych podmiotów gospodarujących, w tym także gospodarstw domowych w produkcji materialnym. Regulacyjne oddziaływania podatków mają znaczenie przede wszystkim z punktu utrzymania równowagi rynkowej, a tym samym stanowić mogą poważne instrumentarium w zakresie utrzymania wartości pieniądza i tym samym zwalczania inflacji.

Trzeba w tym miejscu wskazać na trudne do uniknięcia sprzeczności między funkcjami podatków, gdyż stymulacja podatkowa osłabia tak fiskalne, jak i regulacyjne skutki opodatkowania.

¹² Por. P. M. Gaudamet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, s. 422.

¹³ Tamże, s. 426.

¹⁴ Jak podaje cytowany podręcznik Gaudameta i Moliniera, we Francji w ustawie budżetowej na 1976 r. wprowadzono zwiększony podatek VAT od przeniesienia praw do filmów pornograficznych lub ukazujących przemoc, a także od biletów do kin na seanse filmy te prezentujące (Por. P. M. Gaudamet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, s. 426).

4. ISTOTA ZARZĄDZANIA PRZEZ PODATKI W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Samorząd terytorialny to związek mieszkańców określonego terytorium, funkcjonujący w celu realizacji jego zadań¹⁵. Konstytucja stanowi, iż „Ustrój terytorialny Rzeczypospolitej zapewnia decentralizację władzy publicznej”, a „ogół mieszkańców jednostek zasadniczego podziału terytorialnego stanowi z mocy prawa wspólnotę samorządową”¹⁶. Ustanowienie od 1999 r. trójszczeblowego podziału administracyjnego państwa oznacza, iż „samorząd terytorialny jest obligatoryjnym związkiem mieszkańców gmin, powiatów i województw samorządowych, utworzonym w celu realizowania zadań o charakterze lokalnym przez gminy i powiaty oraz zadań o charakterze regionalnym przez województwa”¹⁷. Celem funkcjonowania samorządu terytorialnego jest zapewnienie możliwie najlepszych warunków rozwoju społeczno-gospodarczego i życia ludności z uwzględnieniem konieczności ochrony przyrody, dziedzictwa narodowego, a także warunków zagospodarowania przestrzeni. Wymaga to opracowania i realizacji optymalnej strategii rozwojowej, która na szczeblu gminy może szczególnie wnikliwie uwzględniać potrzeby mieszkańców.

Kluczowym elementem rozwoju społeczno-gospodarczego jest wzrost gospodarczy. Zapewnienie dogodnych warunków tworzenia, funkcjonowania i rozwoju dla już istniejących przedsiębiorstw oraz pozyskiwania nowych inwestorów stanowi kluczowy element każdej strategii rozwoju lokalnego.

Ustawodawca do zadań własnych gminy w tym obszarze działania zaliczył m.in. złożone zagadnienia¹⁸:

- ładu przestrzennego, gospodarowania nieruchomościami, ochrony środowiska i przyrody, gospodarki wodnej;
- gminnych dróg, ulic, placów, mostów, organizacji ruchu drogowego;
- wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz;
- lokalnego transportu zbiorowego;

¹⁵ Por. A. Korzeniowska, R. Krawczyk, *Pojęcie i istota samorządu terytorialnego*, [w:] A. Korzeniowska (red.), *ABC samorządu terytorialnego*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 2004, s. 24.

¹⁶ Art. 15 ust. 1 oraz art. 16 ust. 1 *Ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] M. Kallas, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, PWN, Warszawa 1997, s. 93.

¹⁷ Por. A. Korzeniowska, R. Krawczyk, *Pojęcie i istota samorządu...*, s. 26.

¹⁸ *Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym* (tekst ujednolicony – stan na dzień 17 listopada 2003), www.republika.pl/oswiata_ozarowice/sam_gmin.html#2, 12 marca 2006 r.

- porządku publicznego i bezpieczeństwa obywateli oraz ochrony przeciwpożarowej i przeciwpowodziowej, w tym wyposażenia i utrzymania gminnego magazynu przeciwpowodziowego;

- promocji gminy;
- współpracy z organizacjami pozarządowymi.

Wymienione tu obszary zadań własnych mają fundamentalne znaczenie dla rozwoju przedsiębiorczości w gminie i stanowią o istnieniu dogodności dla inwestorów. Trzeba podkreślić, iż istnienie infrastruktury komunalnej i drogowej są najczęściej braną pod uwagę zmienną w procesach podejmowania decyzji inwestycyjnych. Z drugiej strony nakłady na tego typu inwestycje nie są traktowane jako pomoc publiczna, co jest szczególnie ważnym elementem wsparcia inwestorów.

Z dokonanej analizy funkcji podatków i związanych z nimi mechanizmów oddziaływania wynika ich zastosowanie w procesach zarządzania. Pod pojęciem zarządzania przez podatki rozumie się decyzje dotyczące tych wszystkich sfer działalności gospodarczej, które rodzą zamierzone skutki podatkowe¹⁹. Z punktu widzenia przedsiębiorstw chodzi tu o minimalizację obciążeń. To mikroekonomiczne kryterium decyzyjne może być wykorzystane przez jednostki samorządu terytorialnego dla stwarzania perspektywy osiągnięcia korzyści finansowych jako konsekwencji podejmowania działalności na określonym terenie. Rozwiązania te zaliczyć trzeba do instrumentarium realizacyjnego planów rozwoju społeczno-gospodarczego.

Wśród celów gospodarczych opodatkowania można przykładowo wymienić:

- oddziaływanie na kierunek i lokalizację inwestycji. W grę wchodzi tu ulgi inwestycyjne i inne zwolnienia oraz ulgi podatkowe związane z podejmowaniem działalności gospodarczej pożądanego rodzaju lub na określonym terenie;

- oddziaływanie na podział dochodu narodowego na oszczędności i inwestycje. Klasyczna teoria stóp procentowych traktuje makroekonomiczną równość inwestycji i oszczędności jako warunek równowagi gospodarczej²⁰. Oznacza to, iż inwestycje winny mieć pokrycie w oszczędnościach, a alternatywą tego stanu rzeczy jest ich emisyjne finansowanie. Rozwiązania podatkowe poprzez np. system ulg mogą stymulować wzrost oszczędności, a zatem i pośrednio wpływać na wzrost inwestycji;

- za pomocą podatków można oddziaływać na strukturę gospodarki. Proces ten może przejawiać się na dwóch płaszczyznach. Po pierwsze, silnie progresywne opodatkowanie sprzyjać będzie rozdrobnieniu produkcji, a łagodna progresja lub proporcjonalne opodatkowanie stymuluje koncentrację produkcji.

¹⁹ J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, PWN, Warszawa 1995, s. 9–10.

²⁰ Por. D. K. Kamerschen, R. B. McKenzie, C. Nardinelli, *Ekonomia*, Fundacja Gospodarcza NSZZ „Solidarność”, Gdańsk 1991, s. 261–266.

Po wtóre, wielofazowy podatek obrotowy od wartości brutto wymusza koncentrację produkcji, tak aby podatek płacony był tylko raz przez koncern skupiający całość produkcji danego, najczęściej złożonego produktu;

- ulgi podatkowe, stosowane w związku z tworzeniem nowych miejsc pracy czy też zatrudnieniu bezrobotnych, mogą być jednym z instrumentów zwalczania bezrobocia;

- warto wskazać, iż podatki mogą funkcjonować jako tzw. automatyczne stabilizatory koniunktury. Szczególnie wyraźne oddziaływanie wykazywać tu mogą progresywne podatki dochodowe, które mogą silnie wzrastać jako rezultat osiągania wysokich dochodów. Jest to często wyrazem tzw. przegrzania koniunktury. Wysokie obciążenia podatkowe prowadzić mogą do bardziej zrównoważonego rozwoju.

Wśród społecznych celów podatku można przykładowo wymienić rozwiązania uwzględniające sytuację rodzinną podatnika:

- podatki mogą stanowić silny instrument polityki demograficznej, np. ulgi z tytułu posiadania dzieci, stosowanie w podatkach jako podstawy opodatkowania dochodu na jednego członka gospodarstwa domowego sprzyjać będą posiadaniu dzieci. Zwyżki podatkowe mogą działać w tym kierunku destymulująco;

- stosowane ulgi podatkowe mogą być związane z niepełnosprawnymi domownikami podatnika, co może mieć poważne znaczenie dla budżetu gospodarstwa domowego z uwagi na koszty związane z utrzymaniem osób niepełnosprawnych, ale także odciąża środki publiczne i zwalnia miejsca w placówkach pomocy społecznej;

- konstrukcja podatku może sprzyjać rozwijaniu kształcenia w określonych kierunkach, zawodach czy też poziomach. W grę wchodzi stosowanie ulg podatkowych związanych ze zdobywaniem pożądanego wykształcenia, np. w określonym zawodzie, ulgi dla rzemieślników kształcących uczniów, ulgi pozwalające na rekompensowanie ponoszonych kosztów oczekiwanego wykształcenia.

Przedstawione wywody dowodzą, iż obszary wykorzystania podatków mogą być bardzo szerokie, a cele polityki podatkowej różnorodne. Ważne wydaje się takie wyselekcjonowanie celów, aby nie doszło między nimi do sprzeczności, co może zaowocować wyborem celów najłatwiejszych do realizacji lub dających najwyższe efekty finansowe.

5. WYKORZYSTANIE PODATKOWEGO INSTRUMENTARIUM ZARZĄDZANIA W ŚWIETLE PRAWA UNIJNEGO

Wolna konkurencja, swoboda przepływu kapitału, towarów, pracowników, swoboda świadczenia usług i prowadzenia działalności gospodarczej to funda-

menty, na których opiera się integracja europejska²¹. Wydaje się, że interwencjonizm podatkowy może ograniczać wolną konkurencję na rynku unijnym. Z drugiej strony polityka gospodarcza Unii Europejskiej jest nastawiona na wyrównywanie dysproporcji rozwojowych między poszczególnymi regionami. W tych warunkach na plan pierwszy wysuwa się kwestia unormowań systemowych, dotyczących pomocy publicznej. „Jako pomoc państwa określa się każdy rodzaj świadczenia na rzecz osób fizycznych lub prawnych, którego te osoby same nie mogłyby na wolnym rynku pozyskać lub mogłyby pozyskać na gorszych warunkach”²². Udzielanie pomocy przedsiębiorcom, zwłaszcza przez państwa bogate, jest odczuwane w całej Wspólnocie²³. Pomocą jest przekazanie środków pieniężnych dla przedsiębiorstw, nakłady kapitałowe w firmach państwowych, a także odstąpienie od poboru podatków czy też składek ubezpieczeniowych²⁴. Do form pomocy publicznej zalicza się także odracanie terminów płatności podatków, rozkładanie ich na dogodniejsze raty, umarzanie podatków, a także odsetek za zwłokę, zwalnianie od podatków, pomniejszanie ich wysokości.

Uregulowania Traktatu Wspólnoty Europejskiej przewidują dwa rodzaje pomocy publicznej. Kryterium wyodrębnienia tych form jest jej oddziaływanie na pozycję konkurencyjną przedsiębiorstwa korzystającego ze wsparcia. Jeśli udzielenie pomocy wpływa na wzrost konkurencyjności beneficjenta, to na jej udzielenie musi wyrazić zgodę Rada na wniosek Komisji Europejskiej²⁵, jest to tzw. pomoc notyfikowana.

Najbardziej rozpowszechnioną formą wsparcia przedsiębiorstw jest pomoc *de minimis*. Przyjęte rozwiązania przewidują, iż wsparcie przekazane przedsiębiorcy przez okres kolejnych 3 lat w wysokości do 100 tys. euro nie wpływa na wymianę handlową pomiędzy państwami UE lub nie zniekształca albo nie grozi zniekształceniem konkurencji²⁶.

Wykorzystanie podatkowego instrumentarium zarządzania przez podatki mieści się w obszarze obydwu wymienionych rodzajów pomocy publicznej.

²¹ Por. F. Emmert, M. Morawiecki, *Prawo europejskie*, PWN, Warszawa–Wrocław 2001, s. 275, 312, 353, 385, 395.

²² Tamże, s. 417.

²³ Tamże.

²⁴ Tamże, s. 418.

²⁵ Por. tamże, s. 417–419.

²⁶ *Rozporządzenie Komisji nr 69/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy państwa w ramach zasady de minimis*, „Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich” 2001, L, nr 10, s. 30–32.

6. MAKROEKONOMICZNA ANALIZA DOCHODÓW BUDŻETOWYCH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO A ZARZĄDZANIE PRZEZ PODATKI

Wykorzystywanie podatków w procesie zarządzania przez jednostki samorządu terytorialnego wymaga posiadania uprawnień decyzyjnych w tym zakresie. Polska stała się sygnatariuszem Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego, która nakłada obowiązek wyposażenia władz samorządowych w dochody własne i możliwość decydowania o ich przeznaczeniu²⁷. Wiąże się to nierozdzielnie z budzącym wiele kontrowersji pojęciem dochodów własnych. Nie ulega wątpliwości, iż udział w dochodach, a tym samym i w wydatkach powinien być możliwie znaczący. Ma to poważne znaczenie gospodarcze i polityczne. Oznacza bowiem wzrost samodzielności i samowystarczalności finansowej samorządów oraz większy stopień zaawansowania procesu tworzenia i umacniania demokracji lokalnych, a także faktycznego postępu w procesie decentralizacji państwa. Trzeba jednak dodać, iż pełna decentralizacja dochodów w praktyce nie jest możliwa, albowiem wiodłaby do pogłębienia międzyregionalnych dysproporcji rozwojowych, podczas gdy polityka regionalna winna zmierzać do wyrównania warunków życia.

W literaturze przedmiotu pojęcie dochodów własnych budzi liczne kontrowersje i nie ma w tym zakresie jednolitego stanowiska. Do tej kategorii zalicza się np. te dochody, które władza lokalna może stanowić lub kształtować lub te, które z budżetami samorządowymi są trwale i bezterminowo związane²⁸. Z powyższym wiąże się ściśle problem władztwa podatkowego. Pod tym pojęciem rozumie się uprawnienia do stanowienia i nakładania podatków i opłat, dodatków do podatków, określania warunków zaniechania wymiaru i poboru tak podatków, jak i opłat, umarzania, rozkładania na raty, przesuwania terminów płatności, określenie zasad stosowania ulg podatkowych itp. W Polsce gminom przysługuje atrybut częściowego władztwa podatkowego, które umożliwiła prowadzenie polityki podatkowej w zakresie podatków ustanowionych przez państwo i przekazanych do kompetencji władz lokalnych²⁹. „Przyznanie organom lokalnym kompetencji prawotwórczych w zakresie dodatków lokalnych ma głębokie uzasadnienie ustrojowe i gospodarcze. Zwiększa bowiem odpowiedzialność wobec wyborców za prowadzoną gospodarkę finansową, zwiększa też doniosłość uchwalania budżetu przez rady lokalne, a ponadto bez wątpienia ma dodatni wpływ na efektywność gospodarowania środkami finansowymi.”³⁰ Dotyczy to podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transporto-

²⁷ Art. 9, pkt. 3 Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego.

²⁸ Por. *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa 1995, s. 138.

²⁹ W. Owsiak (red.), *System finansów publicznych w procesie transformacji gospodarki polskiej*, PWN, Warszawa 1995, s. 154.

³⁰ W. Nykiel, *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Wydaw. UŁ, Łódź 1993, s. 53.

wych, od posiadania psów oraz opłat: skarbowej, targowej, miejscowej, administracyjnej i eksploatacyjnej³¹. Trzeba podkreślić, iż władze samorządowe na szczeblu powiatowym i wojewódzkim w zasadzie nie mają dochodów podatkowych objętych chociaż częściowym władztwem podatkowym³².

Tabela 1. Poziom i struktura dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce za rok 2005 (w tys. zł)

Wyszczególnienie	Gminy	%	Miasta- powiaty	%	Powiaty	%	Woje- wództwa	%
Dochody ogółem	45 744 430	100,00	36 082 615	100,00	13 511 939	100,00	7 362 730	100,00
Podatek rolny	979 906	2,14	15 637	0,04	0	0,00	0	0,00
Podatek leśny	127 080	0,28	1 030	0,00	0	0,00	0	0,00
Podatek od środków transportu	366 165	0,80	257 329	0,71	0	0,00	0	0,00
Podatek od nieruchomości	6 904 694	15,09	4 498 203	12,47	0	0,00	0	0,00
Opłata targowa	149 482	0,33	92 751	0,26	0	0,00	0	0,00
Opłata skarbowa	248 517	0,54	307 504	0,85	0	0,00	0	0,00
Opłata eksploatacyjna	175 261	0,38	20 414	0,06	0	0,00	0	0,00
Dochody z majątku	1 907 826	4,17	2 825 468	7,83	252 048	1,87	96 851	1,32
Razem dochody własne	10 858 930	23,74	8 018 336	22,22	252 048	1,87	96 851,31	1,32
Udziały w PIT	5 982 436	13,08	8707915,8	24,13	1 712 974	12,68	564 691	7,67
Udziały w CIT	366 715	0,80	1 011 584	2,80	87 183	0,65	2 933 989	39,85
Razem udziały	6 349 151	13,88	9 719 500	26,94	1 800 157	13,32	3 498 680	47,52
Karta podatkowa	66 533	0,15	68 627	0,19	0	0,00	0	0,00
Podatek od spadków i darowizn	66 407	0,15	129 476	0,36	0	0,00	0	0,00
Podatek od czynności cywilno-prawnych	387 111	0,85	629 628	1,74	0	0,00	0	0,00
Razem	520 051	1,14	827 732	2,29	0	0,00	0	0,00
Subwencje	15 916 626	34,79	8479911,2	23,50	6 534 133	48,36	1 347 538	18,30
Dotacje celowe	6 854 908	14,99	3 849 939	10,67	3 052 075	22,59	1 440 896	19,57
Razem dotacje i subwencje	22 771 535	49,78	12 329 850	34,17	9 586 208	70,95	2 788 435	37,87

Źródło: www.mofnet.gov.pl, finanse samorządowe, 14 marca 2006 r. Obliczenia własne.

³¹ Por. art. 4 *Ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, DzU, 2003, nr 203, poz. 1966.

³² Por. tamże, art. 5 i 6.

Nie ulega wątpliwości, iż do dochodów własnych samorządów zaliczyć trzeba także te, w zakresie których są one właścicielami źródła dochodów. Wynika to stąd, iż samorzady mają decydujący wpływ na rodzaje i wysokość uzyskiwanych dochodów. W grę wchodzi tutaj wpływy z najmu i dzierżawy majątku, oddania w użytkowanie i sprzedaży³³.

Dane tabeli 1 dowodzą, iż w zakresie finansów samorządowych podstawowe znaczenie mają budżety gmin i miast na prawach powiatów. W tych dwóch rodzajach jednostek samorządu terytorialnego szczebla podstawowego koncentruje się 79% zasobów finansowych, 14% przypada na powiaty, a zaledwie 7% na samorządowe województwa. Taki podział zasobów finansowych wskazuje na to, że jednostki szczebla podstawowego samorządów mają poważne możliwości kreowania lokalnego rozwoju społeczno-gospodarczego. Trzeba jednak wskazać, że dochody własne tego szczebla samorządu, których udział kształtuje się na poziomie 22–24%, nie są wysokie, co oznacza, iż samodzielność dochodowa i samowystarczalność finansowa nie są jeszcze zadowalające, a głównym źródłem zasilania finansowego są subwencje i dotacje – ok. 50% w gminach i 35% w miastach na prawach powiatu. Poważne znaczenie mają udziały w podatkach państwowych, które wyniosły odpowiednio: 14% i 27% ogółu dochodów.

Analiza podatkowych dochodów własnych wskazuje, iż zarówno w gminach, jak i w miastach na prawach powiatu największe znaczenie ma podatek od nieruchomości. Jego udział wyniósł w gminach 15%, a w miastach na prawach powiatu – 12,5% ogółu dochodów.

Tabela 2. Maksymalne stawki podatku od nieruchomości na rok 2006

Maksymalne stawki podatku od nieruchomości	Stawka za m ²
Od budynków i ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej	17,42 zł
Od budynków mieszkalnych lub ich części	0,52 zł
Od pozostałych budynków lub ich części	5,82 zł
Od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków	0,63 zł
Od pozostałych gruntów, np. pod mieszkalnictwo	0,31 zł
Od budowli	2% ich wartości
Od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych	3,49 zł

Źródło: www.bankier.pl/firma/niezbednik/?part=nieruchomosci z 15 marca 2006 r.

³³ Por. L. Patrzałek, *Finanse samorządowe*, AE, Wrocław 1999, s. 101–102.

Drugą zmienną determinującą bodźcowe oddziaływania są stawki podatkowe. Skuteczność bodźca wymaga, aby był on stosunkowo silny, zatem stosowana ulga wyraźnie odczuwalna. Takie szanse stwarzają stawki podatku od nieruchomości. Wydaje się, że stawki tego podatku związane z powierzchnią wykorzystywaną na działalność gospodarczą można uznać za stosunkowo wysokie, a w konsekwencji ulgi i zwolnienia za znaczące (tabela 2). Rozwiązania praktyczne mogą zmierzać w kierunku ulg inwestycyjnych, w tym podatku, związanych z podejmowaniem działalności na określonym terenie, uruchamianiem przedsiębiorstw o pożądanym profilu działalności, a także z zatrudnieniem bezrobotnych czy też absolwentów.

Z tego wynika, że ten właśnie podatek daje potencjalnie największe szanse stymulacyjnego oddziaływania na inwestorów, którzy na skutek stosowanych ulg i zwolnień mogą związać z danym terenem swoją działalność gospodarczą.

Na drugiej pozycji wśród podatkowych dochodów własnych uplasowały się w gminach wpływy z podatku rolnego. Jego udział wyniósł 2,1% ogółu dochodów. Podatek ten posiada mniejsze możliwości wykorzystania w procesie zarządzania na szczeblu lokalnym w porównaniu z podatkiem od nieruchomości. Wynika to nie tylko z niższej globalnej kwoty wpływów, ale także z faktu funkcjonowania ulg inwestycyjnych ustalonych ustawowo. Samorządy na szczeblu podstawowym mogą podejmować uchwały co do obniżenia ceny skupu żyta, jako podstawy, w oparciu o którą ustala się stawkę opodatkowania 1 ha przeliczeniowego powierzchni gospodarstwa, a także uchwały dotyczące zmniejszenia podatku w związku z klęskami żywiołowymi. Trzeba wreszcie podkreślić wysokie wydatki interwencyjne Unii Europejskiej. Jeśli uwzględnić, iż użytki rolne zajmują w Polsce powierzchnię 14 317 tys. ha³⁴ i do tej powierzchni odnieść ujęte w tabeli 1 wpływy podatkowe, to obciążenie 1 ha kształtuje się na poziomie 127 zł. Wydaje się, że jest to zbyt niska kwota, aby jej zmniejszanie stanowiło silny bodziec ekonomiczny i mogło być wykorzystywane w procesie zarządzania przez podatki.

Te wszystkie wymienione wyżej okoliczności ograniczają wyraźnie pole możliwości stosowania w tym zakresie skutecznej polityki przez władze gminne.

W zakresie podatku od środków transportowych rady gmin mogą obniżyć stawki podatkowe, a także zwiększać liczbę szczebli skali podatkowej, dotyczącej stawek podatku w funkcji tonażu samochodów, co jak się wydaje, dostosowuje precyzyjnie skalę podatku do możliwości płatniczych przedsiębiorcy.

Pozostałe podatki i opłaty lokalne ze względu na niski udział każdego z nich w dochodach budżetowych oraz niewielkie stawki podatkowe stanowią nikłą bazę stymulacyjnego oddziaływania na podatnika.

³⁴ *Mały rocznik statystyczny*, GUS, Warszawa 2005, tabl. 5(187), s. 292.

Udział dochodów własnych w dochodach budżetów powiatów i województw samorządowych jest znikomy, pochodzi wyłącznie z wpływów majątkowych i kształtuje się na poziomie 1,9% w powiatach oraz 1,3% w województwach. Oznacza to, że te utworzone w 1999 r. nowe szczeble samorządu terytorialnego mają znikomą samowystarczalność dochodową i jednocześnie nie dysponują żadnymi wpływami, do których można odnieść instrumentarium zarządzania przez podatki.

7. REKAPITULACJA

Podatki funkcjonują jako ekonomiczna kategoria podziału. Poważny zakres redystrybucji podatkowej jest wyrazem realizacji funkcji fiskalnej podatków, co zapewnia realizację finansowych, a w konsekwencji i materialnych warunków działania władz państwowych i samorządowych. Drugą stroną funkcji fiskalnej podatków są ich oddziaływania gospodarcze i społeczne. Oddziaływania te są współcześnie akceptowane także na gruncie liberalizmu gospodarczego.

W Polsce powołanie od 1991 r. samorządu terytorialnego na szczeblu gminy, a od 1999 r. także na szczeblu powiatu i województwa, postawiło nowe wyzwania przed władzami lokalnymi i regionalnymi w zakresie opracowania i wdrażania strategii rozwoju społeczno-gospodarczego. Założenia tej strategii winny przewidywać mechanizmy stworzenia możliwie dogodnych warunków dla inwestorów, którzy mogą stworzyć nowe miejsca pracy i tym samym przyczynić się ożywienia gospodarczego tak na szczeblu lokalnym, jak i regionalnym.

Nie ulega wątpliwości, iż instrumentarium podatkowe w tej dziedzinie może być skutecznym narzędziem oddziaływania na szczeblu gminy. W grę wchodzi bodźce materialnego zainteresowania w postaci ulg podatkowych. Mogą one być związane z podejmowaniem inwestycji w preferowanym przez władze lokalne terenie lub kierunku działalności, jak i uzależnione od stworzenia nowych miejsc pracy dla absolwentów oraz bezrobotnych.

Preferencje podatkowe muszą być zgodne z zasadami udzielania pomocy publicznej, obowiązującymi w państwach członkowskich Unii Europejskiej. W grę wchodzi pomoc udzielana zgodnie z zasadami *de minimis* lub pomoc notyfikowana przez Komisję Europejską.

Skuteczność zarządzania przez podatki zależy od siły bodźcowego oddziaływania rozwiązań podatkowych. Przede wszystkim w grę wchodzi podatki, w zakresie których gmina posiada chociaż częściowe władztwo podatkowe. Dotyczy to przede wszystkim podatku od nieruchomości, a także w mniejszym stopniu podatku od środków transportu i w pewnym zakresie podatku rolnego.

Podkreślić trzeba, iż samorządy szczebla powiatowego i wojewódzkiego nie dysponują żadnymi dochodami podatkowymi, w zakresie których dysponowały-

by chociaż częściowym władztwem podatkowym. Są zatem pozbawione możliwości wykorzystania podatkowego instrumentarium zarządzania. Jeśli zważyć na zadania, które przez te szczeble samorządu winny być realizowane, to trzeba stwierdzić, iż nie towarzyszy im przypisanie dochodów własnych na miarę podejmowanych zadań. Problem ten rodzi konieczność poważnych reform w zakresie systemu dochodów samorządowych.

Jerzy Rutkowski

CHOSEN ASPECTS OF MANAGEMENT THROUGH TAXES IN LOCAL GOVERNMENTS

(Summary)

Taxes are an economic category of division. The realization of the fiscal function of taxes results in a significant scope of tax redistribution and at the same time ensures that state and local authorities' financial as well as material requirements for operation are met. The fiscal function of taxes has also a second dimension – a dimension of economic as well as social impacts. These impacts are accepted even on the grounds of contemporary economic liberalism.

The recreation of local governments on a communal level in 1991 and creation of such entities on county and regional levels in 1999 resulted in new challenges which faced both local and regional authorities insofar as preparation and implementation of socio-economic development strategies was concerned. Underlying assumptions of such a strategy should provide for mechanisms of creating favourable conditions for investors who could, in turn, create new jobs and thus stimulate economic development on both local and regional level.

It is beyond doubt that taxes may be used as an efficient instrument for intervention on a communal level. Drawing the interest of investors through material stimuli, such as tax reductions, should be considered first of all. Such measures may be applied to those investors who invest in locations or types of activity which are favoured by the local authorities or who manage to create a certain number of jobs for graduates and unemployed.

All tax preferences should be in line with the principles of awarding public aid which have been adopted in the European Union. All measures should conform with the *de minimis* principle or be notified by the European Commission.

The efficiency of management through taxes depends on the strength of stimuli generated by adopting various tax-related measures. Any analysis should first of all concentrate on taxes with regards to which communes possess at least partial tax authority, primarily the property tax as well as, to some extent, tax on the means of transportation and the agricultural tax.

It needs to be emphasized that local governments on the county and regional levels do not receive incomes from any taxes with regards to which they could be considered as having tax authority. This means that these entities simply cannot use the tax-based instruments of management. If one considers the scope of tasks that should be carried out by these local government institutions, one might conclude that they do not possess sufficient own sources of incomes. This problem points out a serious need of profound reforms with regards to the system of financing local governments.