ВРОЦЛАВСЬКО-ЛЬВІВСЬКИЙ ЮРИДИЧНИЙ ЗБІРНИК 6
WROCŁAWSKO-LWOWSKIE ZESZYTY PRAWNICZE 6
Львівський національний університет імені Івана Франка • Львів 2015

Przemysław Pest
dr
Uniwersytet Wrocławski
przemyslaw.pest@prawo.uni.wroc.pl

Pojęcie dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego

Słowa kluczowe: jednostki samorządu terytorialnego, gmina, powiat, województwo, dochody własne, dochody jednostek samorządu terytorialnego.

Samorząd terytorialny, zgodnie z art. 16 ust. 2 Konstytucji RP[1], uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej w Polsce. Przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Wykonywanie przez samorząd terytorialny przysługujących mu zadań wymaga zapewnienia odpowiednich źródeł finansowania. Wskazuje na to art. 167 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Można wyróżnić dwa podstawowe sposoby zasilania finansowego jednostek samorządu terytorialnego przez państwo – przekazanie im określonych źródeł dochodów jako własnych oraz transferowanie środków pieniężnych z budżetu państwa

[1] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), dalej: Konstytucja RP.

© for this edition by CNS

do budżetów jednostek samorządu terytorialnego[2]. W pierwszym przypadku będą to dochody własne, zaś w drugim o dochody transferowe jednostek samorządu terytorialnego. Podział na dochody własne i dochody transferowe przyjmuje Konstytucja RP, która w art. 167 ust. 2 wskazuje, że dochodami jednostek samorządu terytorialnego są ich dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Wymienione w tym przepisie subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa są formą prawną dochodów transferowych jednostek samorządu terytorialnego[3].

Konstytucja RP wskazuje, że jednym z dochodów jednostek samorządu terytorialnego są dochody własne. Nie definiuje jednak pojęcia dochodów własnych, nie wskazuje kryteriów określania które dochody jednostek samorządu terytorialnego należy uznać za własne ani też nie określa katalogu tych dochodów. Ustrojodawca zdecydował o pozostawieniu tych kwestii do regulacji ustawodawcy zwykłemu, wskazując w art. 167 ust. 3 Konstytucji RP, że źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego są określone w ustawie. Regulację konstytucyjną rozwija ustawa z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego[4]. Ustawa ta, podobnie jak Konstytucja RP, nie definiuje jednak pojęcia dochodów własnych, reguluje jedynie katalogi dochodów własnych gmin (art. 4), powiatów (art. 5) i województw (art. 6). Ustawa wskazuje również w art. 3 ust. 2, że w jej rozumieniu dochodami własnymi jednostek samorządu terytorialnego są również udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych.

Brak definicji legalnej dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego w polskim systemie prawnym stanowi przesłankę do podjęcia w niniejszym artykule badań dogmatyczno-prawnych, których celem będzie ustalenie jak należy rozumieć to pojęcie.

Jak już zostało wskazane Konstytucja RP ogranicza się jedynie do wskazania w art. 167 ust. 2, że dochody własne, obok subwencji ogólnych i dotacji celowych z budżetu państwa, są dochodami jednostek samorządu terytorialnego. Co istotne, przepis ten wymienia dochody własne jako pierwsze. W nauce prawa finansowego wskazuje się, że kolejność wyliczenia dochodów jednostek samorządu terytorialnego w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP przesądza o pierwszeństwie dochodów własnych w stosunku do dochodów transferowych, które powinny mieć jedynie charakter uzupełniający[5]. Zasadę podstawowego charakteru dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego w zakresie finansowania zadań własnych

[2] M. Gintowt-Jankowicz, *Finanse terenowe a decentralizacja* (w:) *Model władzy lokalnej w systemie reformy gospodarczej. Praca zbiorowa. Tom 3*, pod red. M. Kuleszy, Warszawa 1984, s. 75–76.

[3] Por. W. Miemiec, *Transfery środków pieniężnych pomiędzy budżetem państwa a budżetami jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty finansowoprawne*, Finanse Komunalne 2010, nr 1–2, s. 52 i n.

[4] Tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r., poz. 513 z późn. zm.; dalej: u.d.j.s.t.

[5] W. Miemiec, *Komentarz do art. 167 Konstytucji RP* (w:) *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku,* pod red. J. Bocia, Wrocław 1998, s. 265.

© for this edition by CNS

określa się w doktrynie jako jedną z zasad wyposażenia jednostek samorządu terytorialnego w dochody wraz z zasadą obligatoryjnego, uzupełniającego finansowania zadań subwencjami ogólnymi i dotacjami celowymi z budżetu państwa[6]. Na podstawową rolę dochodów własnych wskazywał również nieobowiązujący już art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie województwa[7], a więc jedynej z ustrojowych ustaw samorządowych, która posługiwała się pojęciem dochodów własnych. Zgodnie z tym przepisem dochody własne miały stanowić zasadnicze źródło finansowania zadań województwa. Za podstawowym charakterem dochodów własnych opowiedział się również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 25 lipca 2006 roku[8], dotyczącym konstytucyjności mechanizmu wpłat wyrównawczych dokonywanych przez samorząd województwa, wskazując, że: «w wyniku zastosowania systemu wpłat wyrównawczych nie można pozbawić samorządu dochodów własnych w takim stopniu, by dochody te straciły swój podstawowy i stymulacyjny charakter, co przejawiałoby się w ograniczeniu samodzielności finansowej samorządu oraz pozbawieniu go efektów własnych działań i aktywności zmierzających do zwiększenia wpływów płynących ze źródeł dochodów własnych». Jeszcze dalej poszedł Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 31 stycznia 2013 roku[9], w którym uznał zasadę podstawowego charakteru dochodów własnych za konstytucyjną dyrektywę programową. Stanowisko o podstawowym i stymulacyjnym znaczeniu dochodów własnych zostało również wyrażone w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 marca 2014 roku[10].

W ujęciu konstytucyjnym dochodami własnymi jednostek samorządu terytorialnego są wszystkie dochody, których nie zalicza się do dochodów transferowych, a więc subwencji ogólnej lub dotacji celowych z budżetu państwa. Takie pojęcie dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego jest też niekiedy przyjmowane w literaturze przedmiotu[11]. Nie pozwala ono jednak na sformułowanie pozytywnej definicji dochodów własnych, ani też nie rozwiązuje problemu kryteriów na podstawie których można kwalifikować poszczególne dochody jako własne. Konstytucyjne określenie dochodów własnych ma bowiem charakter negatywny, w opozycji do dochodów transferowych[12]. W związku z tym wydaje się, że nie można poprzestać na takim, negatywnym określeniu dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego.

---

[6] T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną,* Warszawa 2010, s. 231.

[7] Tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r., poz. 596 z późn. zm. Przepis ten został uchylony z dniem 1 stycznia 2010 roku przez ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1241).

[8] K 30/04, OTK 2006, nr 7A, poz. 86.

[9] K 14/11, OTK 2013, nr 1A, poz. 7.

[10] K 13/11, www.trybunal.gov.pl

[11] Tak: A. Borodo, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy,* Warszawa 2012, s. 54–55.

[12] W. Miemiec, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, s. 86.

© for this edition by CNS

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, nie definiując pojęcia dochodów własnych, wskazuje w art. 4 ust. 1 u.d.s.t. źródłami dochodów własnych gminy są:

1) wpływy z podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych;

2) wpływy z opłat: skarbowej, targowej, miejscowej, uzdrowiskowej, od posiadania psów, eksploatacyjnej oraz innych stanowiących dochody gminy, uiszczanych na podstawie odrębnych przepisów;

3) dochody uzyskiwane przez gminne jednostki budżetowe oraz wpłaty od gminnych zakładów budżetowych;

4) dochody z majątku gminy;

5) spadki, zapisy i darowizny na rzecz gminy;

6) dochody z kar pieniężnych i grzywien określonych w odrębnych przepisach;

7) 5,0% dochodów uzyskiwanych na rzecz budżetu państwa w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej;

8) odsetki od pożyczek udzielanych przez gminę, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej;

9) odsetki od nieterminowo przekazywanych należności stanowiących dochody gminy;

10) odsetki od środków finansowych gromadzonych na rachunkach bankowych gminy, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej;

11) dotacje z budżetów innych jednostek samorządu terytorialnego;

12) inne dochody należne gminie na podstawie odrębnych przepisów.

Dodatkowo art. 4 w ust. 2 i 3 u.d.j.s.t. określa wysokość udziałów gminy we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawych. Udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, od podatników tego podatku zamieszkałych na obszarze gminy, wynosi 39,34%, z zastrzeżeniem postanowień art. 89 u.d.j.s.t.[13]. Z kolei wysokość udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, od podatników tego podatku posiadających siedzibę na obszarze gminy, wynosi 6,71%.

Analogiczne przepisy dotyczące źródeł dochodów powiatów oraz województw zawarte są w art. 5 i 6 u.d.j.s.t. Katalogi dochodów gmin, powiatów i województw różnią się jednak, ponieważ samorządowi powiatowemu nie przyznano własnych źródeł podatkowych, ale przyznano dochody z niektórych opłat, a samo-

[13] Zgodnie z art. 89 u.d.j.s.t. udział gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, o którym mowa w art. 4 ust. 2 u.d.j.s.t., zmniejsza się o liczbę punktów procentowych odpowiadającą iloczynowi 3,81 punktu procentowego i wskaźnika obliczonego łącznie dla całego kraju. Wskaźnik ten ustala się, dzieląc liczbę mieszkańców przyjętych przed dniem 1 stycznia 2004 r. do domów pomocy społecznej, według stanu na dzień 30 czerwca roku bazowego, przez liczbę mieszkańców przyjętych przed dniem 1 stycznia 2004 roku, według stanu na dzień 31 grudnia 2003 roku.

© for this edition by CNS

rządowi województwa nie przyznano w ogóle dochodów z podatków i opłat lokalnych. Inna jest także wysokość przyznanych powiatom i województwom udziałów we wpływach z podatków dochodowych. W przypadku powiatów jest to 10,25% udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz 1,40% udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych. Z kolei udziały województwa wynoszą odpowiednio 1,60% i 14,75%.

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego wskazuje zatem na katalogi dochodów własnych gmin, powiatów i województw, ale nie określa jak należy rozumieć pojęcie dochodów własnych ani też nie wskazuje cech wyróżniających te dochody. Kwestia ta budzi kontrowersje szczególne w przypadku udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych, które zostały przez ustawę o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zaliczone do dochodów własnych.

Wobec braku definicji legalnej dochodów własnych, konieczne jest odwołanie się do dorobku nauki prawa finansowego w tym zakresie. W literaturze przedmiotu brakuje jednolitego stanowiska co do pojęcia dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. Można wskazać zasadniczo na trzy kryteria, którymi przedstawiciele nauki prawa finansowego posługują się dla wyróżnienia tych dochodów.

Po pierwsze, pojęcie dochodów własnych definiuje się za pomocą kryterium bezterminowego charakteru, a więc przyznania danego dochodu jednostkom samorządu terytorialnego na czas nieokreślony[14].

Po drugie, proponuje się przyjęcie kryterium władztwa podatkowego lub własności określonych źródeł dochodów[15]. Na tej podstawie wyróżnia się dochody własne w znaczeniu węższym i szerszym. Dochodami własnymi *sensu stricto* są te dochody, w przypadku których występuje cecha władztwa podatkowego lub własności źródła dochodów. Zaliczają się do nich wpływy z podatków i opłat lokalnych, dochody z majątku komunalnego czy też dochody samorządowych jednostek organizacyjnych. Z kolei dochodem własnym *sensu largo* byłyby wszystkie ustawowo ustalone dochody jednostek samorządu terytorialnego, które nie są subwencją ogólną lub dotacjami celowymi. Szerokie ujęcie dochodów własnych odpowiadałoby konstytucyjnej definicji negatywnej tych dochodów.

Po trzecie, dochody własne definiuje również na podstawie kryterium kompetencji jednostek samorządu terytorialnego w stosunku do danego dochodu[16]. Wyróżnia

[14] Tak: C. Kosikowski, *Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, s. 456; J. Małecki, *Dochody i wydatki gmin* (w:) *Samorządowy poradnik budżetowy na 1996 r.*, pod red. W. Miemiec, B. Cybulskiego, Warszawa 1996, s. 195; H. Sochacka-Krysiak, *Finanse lokalne*, Warszawa 1995, s. 23.

[15] Tak: E. Ruśkowski, J. M. Salachna, *Finanse lokalne po akcesji*, Warszawa 2007, s. 107; M. Jastrzębska, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012, s. 109.

[16] Tak: J. Gliniecka, *Przeobrażenia w polskim prawie dochodów samorządu terytorialnego* (w:) *Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Szczecinie 1995–2010. Księga jubileuszowa*, Szczecin 2010, s. 253–254; A. Niezgoda, *Podział środków publicznych między państwo a jednostki samorządu terytorialnego* (w:) A. Hanusz, A. Niezgoda, P. Czerski, *Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2009, s. 22.

© for this edition by CNS

się trzy rodzaje kompetencji, jakie mogą przysługiwać państwu i jednostkom samorządu terytorialnego w odniesieniu do danego źródła dochodów: 1) kompetencję do stanowienia przepisów prawnych dotyczących danego źródła dochodów, 2) kompetencję do przejmowania wpływów z danego źródła dochodów oraz 3) kompetencję do administrowania tym źródłem dochodów[17]. Aby dochód z określonego źródła mógł być uznany za dochód własny, jednostki samorządu terytorialnego powinny mieć wszystkie trzy rodzaje kompetencji w stosunku do danego źródła dochodów.

Autorską koncepcję pojęcia dochodów własnych przedstawia Teresa Dębowska-Romanowska. Autorka na gruncie Małej Konstytucji wskazywała, że dochody własne to te, w przypadku których jednostkom samorządu terytorialnego przysługuje prawo podmiotowe, skutkujące *erga omnes* i podlegające ochronie sądowej, zarówno na gruncie prawa cywilnego, jak i prawa publicznego[18]. W kolejnych pracach stanowisko to ewoluowało. Przyjęto bowiem, że jednostkom samorządu terytorialnego przysługuje podlegające ochronie sądowej prawo podmiotowe do wszystkich dochodów wymienionych w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP. Prawo podmiotowe do dochodów własnych nie jest jednak takie samo, jak to przysługujące jednostkom samorządu terytorialnego w stosunku do subwencji ogólnej lub dotacji celowych. W przypadku dochodów własnych prawo podmiotowe obejmuje bowiem również tytuł prawny do danego dochodu. Subwencja ogólna i dotacje celowe także rodzą prawo podmiotowe, lecz jest to prawo nie do tytułu prawnego dochodu, lecz do określonych wydatków z budżetu państwa. Istotą dochodów własnych jest więc to, że na sumę praw podmiotowych, które łączą się z danym dochodem, składa się nie tylko prawo do określonej kwoty wpływów, ale również wszelkie inne potencjalne korzyści wywodzące się z przekazania danego tytułu prawnego jednostkom samorządu terytorialnego jako źródła dochodów własnych[19]. W najnowszych pracach przedstawiona koncepcja ulega rozwinięciu. T. Dębowska-Romanowska wskazuje bowiem, że obok ustawowego przekazywania jednostkom samorządu terytorialnego określonych tytułów prawnych do dochodów w sposób generalny i na czas nieoznaczony, drugą cechą dochodów własnych jest ich związek z zadaniami własnymi samorządu terytorialnego. Wydajność źródeł dochodów własnych ma bowiem decydować o zakresie i sposobie realizacji zadań własnych i jest elementem koniecznym do zachowania samodzielności finansowej samorządu terytorialnego. Kryteriami wyróżnienia dochodów własnych są zatem ustawowe przekazanie jednostkom samorządu terytorialnego na czas nieoznaczony tytułu prawnego do danego źródła dochodów oraz związanie realizacji zadań własnych z wydajnością fiskalną tego źródła dochodów[20].

[17] A. Borodo, *op. cit.,* s. 22.

[18] T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego,* Warszawa 1995, s. 197.

[19] T. Dębowska-Romanowska, *Zasady podziału dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny* (w:) *Prawo finansowe*, pod red. W. Wójtowicz, Warszawa 2000, s. 150–151.

[20] T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe…*, s. 245–246.

© for this edition by CNS

W związku z wątpliwościami dotyczącymi pojęcia dochodów własnych niekiedy w literaturze przedmiotu proponuje się odejście od tego terminu. Wskazuje się między innymi, że źródłem terminologicznych problemów związanych z pojęciem dochodów własnych jest odniesienie pojęcia o rodowodzie prywatnoprawnym («własność») do prawa publicznego. Stąd proponuje się w klasyfikacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego używanie terminologii właściwej prawu finansowemu. Zgodnie z tą propozycją dochody jednostek samorządu terytorialnego należałoby podzielić na następujące grupy: dochody podatkowe, niepodatkowe i dotacje (ogólne i celowe)[21]. Wysuwane są również propozycje podziału dochodów jednostek samorządu terytorialnego na czynne (aktywne) i bierne (pasywne), przy zastosowaniu kryterium możliwości kształtowania danego rodzaju dochodów. Do grupy dochodów czynnych należałoby zaliczyć te dochody, na których wielkość, strukturę i rodzaj jednostki samorządu terytorialnego mają wpływ. W przypadku gmin są nimi na przykład wpływy z podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od środków transportowych, dochody z majątku oraz wpływy z gminnych jednostek organizacyjnych. Z kolei dochodami biernymi są: wpływy z podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej, udziały we wpływach z podatków dochodowych, a także subwencja ogólna i dotacje celowe[22]. W innej koncepcji wskazuje się, że współcześnie samorząd terytorialny funkcjonuje w ramach państwa i zakres jego kompetencji, w tym kompetencji dotyczących władztwa finansowego, jest ściśle określany przez państwo. Co za tym idzie, własne dochody publicznoprawne przysługują wyłącznie państwu, a nie jednostkom samorządu terytorialnego. Państwo określa źródła dochodów, ich wysokość i zasady administrowania, może jednak udzielić części swoich kompetencji jednostkom samorządu terytorialnego, przyznając im określone dochody publicznoprawne. Zgodnie z tym rozumowaniem wszystkie dochody publicznoprawne byłyby w rzeczywistości dochodami własnymi państwa, a dochody jednostek samorządu terytorialnego należałoby podzielić na dwie grupy: podobne do dochodów własnych i inne. Dochody podobne do dochodów własnych to wpływy z tytułów przysługujących wyłącznie jednostkom samorządu terytorialnego, co do których mają one kompetencję w zakresie kształtowania wielkości wpływów, poboru oraz możliwości wprowadzania zwolnień. Do tej grupy zalicza się większość podatków i opłat lokalnych. Do innych dochodów, wobec których jednostki samorządu terytorialnego nie mają tych kompetencji, zalicza się udziały we wpływach z podatków dochodowych, spadki, zapisy i darowizny na rzecz jednostek samorządu terytorialnego oraz dochody z kar pieniężnych i grzywien[23].

[21] W. Nykiel, *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych,* Łódź 1993, s. 27.

[22] J. Marczak, *W sprawie klasyfikacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego* (w:) *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, pod red. L. Patrzałka, Poznań–Wrocław 2007, s. 181–182.

[23] W. Gonet, *Pojęcie dochodów własnych w jednostkach samorządu terytorialnego*, Finanse Komunalne 2008, nr 1-2, s. 23 i n.

© for this edition by CNS

Wydaje się, że dla zdefiniowania pojęcia dochodów własnych konieczne jest połączenie przywołanych wyżej kryteriów: po pierwsze, przekazywania danego dochodu na czas nieokreślony (bezterminowo) samorządowi terytorialnemu oraz po drugie, władztwa finansowego w stosunku do danego dochodu, przejawiającego się w kompetencji przekraczającej samo przejmowanie wpływów z tego dochodu. Przyjmując oba te kryteria, w literaturze przedmiotu wskazuje się, że dochody własne to «dochody przyznane ustawowo samorządowi terytorialnemu, ustanowione na czas nieoznaczony, w stosunku do których organy samorządu terytorialnego powinny mieć przyznane uprawnienia, by przy ich pomocy wywierać wpływ na wysokość dochodów»[24]. W definicji tej można wyróżnić przesłankę formalnoprawną, którą jest trwałe przypisanie danego dochodu w całości lub w części samorządowi terytorialnemu w trybie ustawowym, oraz przesłankę materialnoprawną, czyli zapewnienie organom jednostek samorządu terytorialnego możliwości wywierania bezpośredniego wpływu na wydajność fiskalną danego dochodu[25].

Biorąc pod uwagę przedstawioną definicję dochodów własnych, należy stwierdzić, że nie wszystkie dochody zaliczone przez ustawodawcę do tej grupy spełniają obie przesłanki. Dotyczy to przede wszystkim udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych. Udziały spełniają jedynie pierwszą, formalnoprawną przesłankę dochodów własnych. Należy również zaznaczyć, że udziały są, co prawda, ustanowione na rzecz jednostek samorządu terytorialnego bezterminowo, ale nie można ich uznać za stabilny rodzaj dochodów. Wynika to z samej istoty udziałów, polegającej na partycypacji w rzeczywistych, a nie planowanych wpływach z podatków dochodowych. Udziały nie spełniają przesłanki materialnoprawnej dochodów własnych, gdyż jednostkom samorządu terytorialnego została przyznana jedynie kompetencja do pobierania części wpływów z obu podatków dochodowych, bez prawa do stanowienia przepisów prawnych dotyczących podatków dochodowych oraz administrowania tymi podatkami. Jednostki samorządu terytorialnego nie mają wpływu na wysokość wskaźników procentowych udziałów oraz na konstrukcję podatków dochodowych (w tym na stawki i zwolnienia), które są uregulowane ustawowo. Należne im udziały są obliczane i przekazywane przez organy podatkowe państwa. Jednostki samorządu terytorialnego ponoszą konsekwencje polityki podatkowej państwa, przejawiającej się w stosowaniu ulg i zwolnień zmniejszających w efekcie dochody z udziałów[26]. Wpływ organów jednostek samorządu terytorialnego na wydajność fiskalną udziałów może mieć jedynie charakter pośredni. Jednostki samorządu terytorialnego

[24] W. Miemiec, *Komentarz do art. 167*…, s. 264; podobnie: J. Serwacki, *Konstytucyjne założenia ustroju finansów samorządu terytorialnego i ich realizacja w ustawodawstwie* (w:) *Samorząd terytorialny. Zasady ustrojowe i praktyka*, pod red. P. Sarneckiego, Warszawa 2005, s. 148.

[25] W. Miemiec, *Prawne gwarancje*…, s. 98.

[26] K. Sawicka, *System prawnofinansowy samorządu terytorialnego* (w:) *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, pod red. I. Czaji-Hliniak, Kraków 2012, s. 382.

© for this edition by CNS

mogą podejmować działania wzmacniające atrakcyjność inwestycyjną i lokalizacyjną, przyciągając na swój teren podatników podatków dochodowych[27].

Krystyna Jandy-Jendrośka, bazując na kryterium bezterminowego charakteru, wyróżnia dochody własne, dochody zrównane z dochodami własnymi oraz dochody przekazywane, a więc środki transferowe. Autorka za dochody własne uważa dochody pobierane ze źródeł z mocy prawa przekazanych w całości i bezterminowo do dyspozycji jednostek samorządu terytorialnego. Powinny to być dochody związane z działalnością organów jednostek samorządu terytorialnego oraz takie, które odzwierciedlają miejscowe stosunki społeczne i gospodarcze. Do tak rozumianych dochodów własnych nie zalicza udziałów we wpływach z podatków dochodowych, które stanowią w zaproponowanej klasyfikacji pośrednią kategorię dochodów zrównanych z dochodami własnymi[28]. Wydaje się, że zaproponowana kategoria pośrednia – dochody zrównane z dochodami własnymi – dobrze oddaje miejsce udziałów we wpływach z podatków dochodowych w strukturze dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 3 ust. 2 u.d.j.s.t. w rozumieniu tej ustawy dochodami własnymi jednostek samorządu terytorialnego są również udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych. Przepis ten, nie używając zaproponowanego przez K. Jandy-Jendrośkę w 1993 roku pojęcia dochodów zrównanych z dochodami własnymi, oddaje jednak sens tego terminu. Warto zauważyć również, że od 2000 roku zmieniło się umiejscowienie udziałów w sprawozdawczości budżetowej. Do 1999 roku udziały traktowane były jako odrębna kategoria dochodów, od 2000 roku zaś zostały włączone w zakres dochodów własnych[29]. Na tej podstawie udziały we wpływach z podatków dochodowych należy uznać za odrębną kategorię dochodów jednostek samorządu terytorialnego, pośrednią między dochodami własnymi a dochodami strnsferowymi. Kategorię tę należałoby nazwać – za K. Jandy-Jendrośką – dochodami zrównanymi z dochodami własnymi[30].

Wątpliwości może budzić również zaliczenie do dochodów własnych wpływów z podatku od czynności cywilnoprawnych[31], podatku od spadków i darowizn[32] oraz podatku dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej[33]. Podatki te stanowią źródło dochodów gmin w zasadzie wyłącznie w oparciu o kryterium formalnoprawne, a więc poprzez zaliczenie ich przez ustawodawcę do podatków

[27] E. Kornberger-Sokołowska, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego,* Warszawa 2012, s. 40.

[28] K. Jandy-Jendrośka, *Finanse samorządu terytorialnego*, Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo 1993, 219, s. 86–87.

[29] E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego,* Warszawa 2001, s. 72.

[30] P. Pest, *Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych*, maszynopis rozprawy doktorskiej, s. 107.

[31] Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.).

[32] Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2015, poz. 86).

[33] Art. 23–41 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.).

© for this edition by CNS

lokalnych, pomimo znacznego ograniczenia przyznanego gminom władztwa podatkowego[34]. Ustawodawca pozbawił gminy kompetencji do administrowania tymi podatkami oraz znacząco ograniczył możliwość stosowania ulg w spłacie podatków, to jest uprawnień dotyczących umorzeń, odroczeń terminu zapłaty lub rozkładania na raty należności z danego podatku. Zgodnie z art. 18 ust. 2 u.d.j.s.t. w przypadku pobieranych przez urząd skarbowy podatków i opłat stanowiących w całości dochody jednostek samorządu terytorialnego naczelnik tego urzędu może umarzać, odraczać termin zapłaty lub rozkładać na raty należności oraz zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź ograniczać pobór należności wyłącznie za zgodą przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego. W literaturze przedmiotu wskazuje się w odniesieniu do tych podatków lokalnych, że z punktu widzenia prawa materialnego nie są spełnione konstytucyjne przesłanki władztwa podatkowego gminy[35].

Podsumowując, wydaje się, że pojęcie dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego powinno opierać się na dwóch przesłankach – formalnoprawnej i materialnoprawnej. Przesłanką formalnoprawną zaliczenia danego dochodu do dochodów własnych jest trwałe (na czas nieokreślony, bezterminowe) przypisanie tego dochodu w całości lub w części samorządowi terytorialnemu w trybie ustawowym. Przesłanką materialnoprawną jest zaś zapewnienie organom jednostek samorządu terytorialnego kompetencji do wywierania bezpośredniego wpływu na wydajność fiskalną danego dochodu. W przypadku tak określonego pojęcia dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego wątpliwości może budzić zaliczenie do katalogu dochodów własnych udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych. Udziały spełniają jedynie formalnoprawną przesłankę dochodów własnych. Nie spełniają przesłanki materialnoprawnej, ponieważ jednostki samorządu terytorialnego nie mają bezpośredniego wpływu na ich wydajność fiskalną. Udziały powinny być uznane za odrębną kategorię dochodów jednostek samorządu terytorialnego, pośrednią między dochodami własnymi a dochodami transferowymi, nazwaną dochodami zrównanymi z dochodami własnymi

Bibliografia:

1. Borodo A., Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy, Warszawa 2012.

2. Dębowska-Romanowska T., Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego, Warszawa 1995.

3. Dębowska-Romanowska T., Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną, Warszawa 2010.

4. Dębowska-Romanowska T., Zasady podziału dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny (w:) Prawo finansowe, pod red. W. Wójtowicz, Warszawa 2000.

[34] K. Sawicka, *Wybrane instytucje systemu finansowego samorządu terytorialnego w Polsce,* Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze 2010, nr 1, s. 349–350.

[35] W. Miemiec, *Prawne gwarancje*…, s. 113, 115.

© for this edition by CNS

5. Gintowt-Jankowicz M., Finanse terenowe a decentralizacja (w:) Model władzy lokalnej w systemie reformy gospodarczej. Praca zbiorowa. Tom 3, pod red. M. Kuleszy, Warszawa 1984.

6. Gliniecka J., Przeobrażenia w polskim prawie dochodów samorządu terytorialnego (w:) Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Szczecinie 1995–2010. Księga jubileuszowa, Szczecin 2010.

7. Gonet W., Pojęcie dochodów własnych w jednostkach samorządu terytorialnego, Finanse Komunalne 2008, nr 1–2.

8. Jandy-Jendrośka K., Finanse samorządu terytorialnego, Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo 1993, 219.

9. Jastrzębska M., Finanse jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2012.

10. Kornberger-Sokołowska E., Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2001.

11. Kornberger-Sokołowska E., Finanse jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2012.

12. Kosikowski C., Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej, Warszawa 2008.

13. Małecki J., Dochody i wydatki gmin (w:) Samorządowy poradnik budżetowy na 1996 r., pod red. W. Miemiec, B. Cybulskiego, Warszawa 1996.

14. Marczak J., W sprawie klasyfikacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego (w:) Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego, pod red. L. Patrzałka, Poznań–Wrocław 2007.

15. Miemiec W., (w:) Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku, pod red. J. Bocia, Wrocław 1998.

16. Miemiec W., Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych, Wrocław 2005.

17. Miemiec W., Transfery środków pieniężnych pomiędzy budżetem państwa a budżetami jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty finansowoprawne, Finanse Komunalne 2010, nr 1–2.

18. Niezgoda A., Podział środków publicznych między państwo a jednostki samorządu terytorialnego (w:) A. Hanusz, A. Niezgoda, P. Czerski, Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2009.

19. Nykiel W., Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych, Łódź 1993.

20. Pest P., Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych, maszynopis rozprawy doktorskiej.

21. Ruśkowski E., Salachna J.M., Finanse lokalne po akcesji, Warszawa 2007.

22. Sawicka K., System prawnofinansowy samorządu terytorialnego (w:) Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu, pod red. I. Czaji-Hliniak, Kraków 2012.

23. Sawicka K., Wybrane instytucje systemu finansowego samorządu terytorialnego w Polsce, Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze 2010, nr 1.

24. Serwacki J., Konstytucyjne założenia ustroju finansów samorządu terytorialnego i ich realizacja w ustawodawstwie (w:) Samorząd terytorialny. Zasady ustrojowe i praktyka, pod red. P. Sarneckiego, Warszawa 2005.

25. Sochacka-Krysiak H., Finanse lokalne, Warszawa 1995.

© for this edition by CNS

Summary

The concept of the local self-government units own revenues

The Constitution of the Republic of Poland states in Art. 167 paragraph 2 that the revenues of local self-government units shall consist of their own revenues as well as general subsidies and specific grants from the State Budget. The Constitution does not define the concept of own revenues, does not indicate the criteria for determining which revenues of local self-government units should be considered its own and does not list local self-government units own revenues. The Act of 13 November 2003 on revenues of local self-government units regulates the catalogs of revenues of municipalities (Art. 4), counties (Art. 5) and provinces (Art. 6), but also does not regulate the concept of own revenues. The absence of the legal definition of local self-government units own revenues in the Polish legal system is a condition to take in this article dogmatic legal research, with the aim to determine how to understand this concept.

Keywords: local self-government units, municipalities, counties, provinces, own revenues, local self-government units revenues.

© for this edition by CNS

ВРОЦЛАВСЬКО-ЛЬВІВСЬКИЙ ЮРИДИЧНИЙ ЗБІРНИК 6
WROCŁAWSKO-LWOWSKIE ZESZYTY PRAWNICZE 6
Львівський національний університет імені Івана Франка • Львів 2015

Пшемислав Пест
д-р філософії
Вроцлавський університет
przemyslaw.pest@prawo.uni.wroc.pl

Поняття власних доходів органів місцевого самоврядування

Ключові слова: органи місцевого самоврядування, гміна, повіт, воєводство, власні доходи, доходи органів місцевого самоврядування.

Місцеве самоврядування, відповідно до ст. 16 п. 2 Конституції ПР[1], бере участь в здійсненні державної влади в Польщі. В рамках законодавства йому надано істотну частину державних повноважень, які його органи виконують від власного імені і на власну відповідальність. Виконання місцевим самоврядуванням функцій, які були йому довірені, вимагає забезпечення відповідних джерел фінансування. На це вказує ст. 167 п. 1 Конституції ПР, відповідно до якої, органи місцевого самоврядування отримують частину державних доходів, відповідно до їх завдань. Можна розрізнити два основні способи фінансування органів місцевого самоврядування – державою, надання їм певних джерел доходів як власних, так і трансфертних фінансових коштів з бюджету

[1] Конституція Польської Республіки від 2 квітня 1997 р. (Збірник Законів № 78, поз. 483 з наст. змінами), далі: Конституція ПР.

© for this edition by CNS

держави до бюджетів органів місцевого самоврядування[2]. У першому випадку це будуть власні доходи, а в другому це трансфертні доходи органів місцевого самоврядування. Поділ на власні і трансфертні доходи закладений в Конституції ПР, яка в ст. 167 п. 2 вказує, що доходами органів місцевого самоврядування є їх власні доходи, а також загальні субвенції і цільові дотації з державного бюджету. Перечисленні у цьому записі загальні субвенції і цільові дотації з державного бюджету являються правовою формою трансфертних доходів органів місцевого самоврядування[3].

Конституція ПР вказує, що одним з джерел доходів органів місцевого самоврядування є власні доходи. Однак не визначається поняття власних доходів, не вказуються критерії визначення, які доходи органів місцевого самоврядування треба вважати власними, а також не встановлюється список цих доходів. Творці юридичної системи вирішили залишити ці питання в компетенції звичайного законодавця, вказуючи на ст. 167 п. 3 Конституції РП, яка визначає на те, що джерела доходів органів місцевого самоврядування визначені в законі. Конституційне регулювання розвиває закон від 13 листопада 2003 р. про доходи органів місцевого самоврядування[4]. Цей закон, так як і Конституція ПР, однак не дає визначення поняттю власних доходів, тільки регулює каталог власних доходів гмін (ст. 4), повітів (ст. 5) і воєводств (ст. 6). Також у ст. 3 п. 2 закону вказується на те, що в його розумінні власними доходами органів місцевого самоврядування є також частина доходів від податку з доходів фізичних осіб, а також податку від доходів з юридичних осіб.

Відсутність юридичного визначення власних доходів органів місцевого самоврядування у польській правовій системі стає передумовою для початку у даній статті догматично-правових досліджень, яких метою буде встановлення того, як потрібно розуміти це поняття.

Як уже вказувалося Конституція ПР обмежується лише до визначення у ст. 167 п. 2, що власні доходи, на ряду з загальними субвенціями і цільовими дотаціям з бюджету держави, є доходами органів місцевого самоврядування. Що важливо, це положення згадує власні доходи першими. У науці фінансового права вказується, що послідовність обрахування доходів органів місцевого самоврядування у ст. 167 п. 2 Конституції ПР визначає першість власних доходів по відношенню до трансфертних доходів, які повинні мати лише доповнюючий характер[5]. Принцип основного характеру власних доходів органів місцевого

[2] M. Gintowt-Jankowicz, *Finanse terenowe a decentralizacja* (w:) *Model władzy lokalnej w systemie reformy gospodarczej. Praca zbiorowa.* Tom 3, під ред. M. Kuleszy, Варшава 1984, с. 75–76.

[3] Див. W. Miemiec, *Transfery środków pieniężnych pomiędzy budżetem państwa a budżetami jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty finansowoprawne*, Finanse Komunalne 2010, № 1–2, с. 52 і ін.

[4] Сконсолідований текст: Збірник законів від 2015 р., поз. 513 з наступними змінами; далі: З.д.о.м.с.

[5] W. Miemiec, *Komentarz do art. 167 Konstytucji RP* (w:) *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku,* під ред. J. Bocia, Вроцлав 1998, с. 265.

© for this edition by CNS

самоврядування у сфері фінансування власних завдань визначається у доктрині, як один з принципів надання органам місцевого самоврядування доходів, разом з принципом обов'язкового, доповнюючого фінансування завдань загальними субвенціями і цільовими дотаціями з бюджету держави[6]. На основну роль власних доходів також вказувала вже не зобов'язуюча ст. 67 п. 1 закону від 5 червня 1998 р. [7] про самоврядування воєводства, а значить єдиного серед законів про устрій місцевого самоврядування, який використовує поняття власних доходів. Відповідно до цього положення власні доходи мали становити основне джерело фінансування завдань воєводства. За надання основного характеру власним доходам виступив також Конституційний Суд РП у Рішенні від 25 липня 2006 р., яке стосувалося конституційності механізму зрівняльних платежів, які виконувалися органами самоврядування воєводства, вказуючи на те, що: «у результаті використання системи зрівняльних платежів не можна позбавити органи самоврядування власних доходів у такій мірі, щоб ці доходи втратили свій основний і стимулюючий характер, що б проявилося у обмеженні фінансової самостійності органів місцевого самоврядування, а також позбавило б їх ефектів власних дій і активності, яке скеровується на збільшення надходжень, які поступають з джерел власних доходів». Розвинув цю позицію Конституційний Суд РП у Рішенні від 31 січня 2013 р.[8], у якому визнав принцип основного характеру власних доходів конституційною програмною директивою. Точка зору про основне і стимуляційне значення власних доходів була також виражена у Рішенні Конституційного Суду РП від 4 березня 2014 р[9].

У конституційному розумінні власними доходами органів місцевого самоврядування є всі доходи, які не зараховуються до трансфертних доходів, а значить не є загальними субвенціями і цільовими дотаціями з бюджету держави. Таке поняття власних доходів органів місцевого самоврядування також інколи приймається у літературі юридичній[10]. Однак воно не дозволяє сформулювати позитивне визначення власних доходів, також не розв'язує проблеми критеріїв на основі яких можна кваліфікувати окремі доходи як власні. Конституційне визначення власних доходів має негативний характер, становить протилежність до трансфертних доходів[11]. У зв'язку з цим здається, що не можна задовольнитися таким негативним визначенням власних доходів органів місцевого самоврядування.

---

[6] T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną,* Варшава 2010, с. 231.

[7] Сконсолідований текст.: Збірник законів від 2013 р., поз. 596 з наступними змінами. Це положення було відкинуте 1 січня 2010 р. законом від 27 серпня 2009 р. – Положення, які вводять закон про державні фінанси (Збірник законів № 157, поз. 1241).

[8] K 14/11, OTK 2013, № 1A, поз. 7.

[9] K 13/11, www.trybunal.gov.pl

[10] Так: A. Borodo, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy,* Варшава 2012, с. 54–55.

[11] W. Miemiec, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Вроцлав 2005, с. 86.

© for this edition by CNS

Закон про доходи органів місцевого самоврядування, не визначає поняття власних доходів, вказує у ст. 4 п. 1 З.д.о.м.с., що джерелами власних доходів гміни є:

1) доходи з податків: від нерухомості, сільськогосподарського, лісного господарства, від транспортних засобів, доходів фізичних осіб, які сплачуються у формі податкової карти, від спадку і подарунків, від цивільно-правової діяльності;

2) доходи від зборів: казначейських, торгових, місцевих, курортних, від володіння собаками, експлуатаційних, а також інших, які становлять дохід гміни і сплачуються на підставі інших законів;

3) доходи отримані гмінними бюджетними органами, а також доходи від гмінних бюджетних підприємств;

4) доходи з майна гміни;

5) спадки, передання майна і подарунків на користь гміни;

6) доходи з штрафів і пені, які регулюються окремими законами;

7) 5,0% доходу отриманого на користь бюджету держави у зв'язку з реалізацією завдань у сфері державної адміністрації, а також інших завдань, виконання, яких доручене законами, хіба що окремі закони становлять інакше;

8) відсотки від позик, які надає гміна, якщо окремими законами не постановляється інше;

9) відсотки при сплаті зобов'язань гміні, які становлять її дохід, після визначеного терміну;

10) відсотки від фінансових коштів, які нагромаджуються на банківських рахунках гмін, якщо окремими законами не постановляється інше;

11) дотації з бюджетів інших органів місцевого самоврядування;

12) інші доходи гміни, отримані на основі інших законів.

Додатково ст. 4 у п. 2 і 3 З.д.о.м.с. визначає розмір доходів гміни у надходженнях від податку з доходу фізичних осіб і податку з доходу юридичних осіб. Частка в надходженнях від податку з доходу фізичних осіб, від платників податків цього податку, які проживають на території гміни, становить 39,34%, з урахуванням положень ст. 84 З.д.о.м.с.[12]. У свою чергу частка у надходженнях від податку з доходу юридичних осіб, від платників цього податку, головний офіс яких розміщується на території гміни, становить 6,71%.

Аналогічні положення охоплюють джерела доходів повітів, а також воєводств у ст. 5 і 6 З.д.о.м.с. Список доходів гмін, повітів і воєводств однак відрізняється, оскільки повітовим органам самоврядування не признається власних податкових джерел, але признаються доходи з деяких інших оплат, а

[12] Відповідно з ст. 89 З. д. о. м. с. частка гмін у надходженнях від податку з доходу фізичних осіб, про яких йде мова у ст. 4 п. 2 З. д. о. м. с., зменшується на певну суму процентів, яка дорівнює добутку 3,81% і показника обрахованого для цілої країни. Цей показник встановлюється, шляхом ділення кількості мешканці, прийнятих перед 1 січня 2004 р. до будинків соціальної допомоги, згідно стану на день 30 червня базового року, на кількість мешканців, прийнятих перед 1 січня 2004 року, згідно стану на день 31 грудня 2003 р.

© for this edition by CNS

органам воєводського самоврядування взагалі не признається доходів від податкових надходжень і локальних зборів. Іншою є також величина наданих повітові і воєводству часток у впливах від податків з доходу. У випадку повітів вона становить 10,25% усіх надходжень від податку з доходів фізичних осіб, а також 1,4% усіх надходжень від податку з доходів від юридичних осіб. У свою чергу ставки для воєводств становлять відповідно 1,6% і 14,75%.

Закон про доходи органів місцевого самоврядування таким чином вказує на список власних доходів гмін, повітів і воєводств, але не визначає того, як треба розуміти поняття власних доходів, а також не вказує на ознаки, які відрізняють ці доходи від інших. Це питання є досить спірним, особливо у випадку участі органів місцевого самоврядування у надходженнях від податків з доходів, які були зараховані законом про доходи органів місцевого самоврядування до власних доходів.

По відношенню до відсутності юридичного визначення власних доходів, необхідним є посилання на науковий доробок фінансового права у цій сфері. У літературі предмету відсутня єдина точка зору щодо поняття власного доходу органів місцевого самоврядування. Можна принципово вказати на три критерії, якими представники науки фінансового права користуються для розмежування цих доходів.

По-перше, поняття власних доходів визначається за допомогою критерію безстрокового характеру, а значить зарахування даного доходу органам місцевого самоврядування на невизначений час[13].

По-друге, пропонується прийняття критерію податкового керування чи власності певних джерел доходів[14]. На цій основі розрізняються власні доходи у вузькому і широкому значенні. Власними доходами *sensu stricto* є ті доходи, у випадку яких виступає ознака податкового керування або власності джерел доходів. До них зараховують надходження від податків і локальних зборів, доходів від комунального майна чи також доходи органів місцевого самоврядування. У свою чергу власним доходом *sensu largo* були б всі законодавчо визначені доходи органів місцевого самоврядування, які не є загальними субвенціями або цільовими дотаціями. Широке розуміння власних доходів відповідало б конституційному негативному визначенню цих доходів.

По-третє, власні доходи визначаються також на основі критерію компетенцій органів місцевого самоврядування по відношенню до даного доходу. Розрізняються три види компетенцій, які можуть слугувати державі і органам місцевого самоврядування по відношенню до даного джерела доходів: 1) компетенції для створення правових положень, які своїм регулюванням

[13] Так: C. Kosikowski, *Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej*, Варшава 2008, с. 456; J. Małecki, *Dochody i wydatki gmin* (w:) *Samorządowy poradnik budżetowy na 1996 r.*, під ред. W. Miemiec, B. Cybulskiego, Варшава 1996, с. 195; H. Sochacka-Krysiak, *Finanse lokalne*, Варшава 1995, с. 23

[14] Так: E. Ruśkowski, J. M. Salachna, *Finanse lokalne po akcesji*, Варшава 2007, с. 107; M. Jastrzębska, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Варшава 2012, с. 109.

© for this edition by CNS

охоплюють дані джерела доходів; 2) компетенції до перейняття надходжень з даного джерела доходів, а також 3) компетенції для управління цим джерелом доходів[15]. Щоб дохід з визначеного джерела можна було вважати власним доходом, органи місцевого самоврядування повинні володіти усіма трьома видами компетенцій по відношенню до даного джерела доходів.

Авторську концепцію поняття власних доходів, представляє Тереза Деубовська-Романовска. Авторка, опираючись на положення Малої Конституції вказувала, що власні доходи це ті, у випадку яких органам місцевого самоврядування належить суб'єктивне право, ефектом якого є *erga omnes* і яке підлягає судовій охороні, однаково на ґрунті цивільного права, так і публічного права[16]. У наступних працях цей погляд еволюціонував. Прийнято, що органам місцевого самоврядування прислуговує суб'єктивне право, яке підлягає судовому захисту, до усіх доходів, згаданих у ст. 167 п. 2 Конституції ПР. Суб'єктивне право до власних доходів однак не є таким самим, як те, яке прислуговує органам місцевого самоврядування по відношенню до загальних субвенцій або цільових дотацій. У випадку власних доходів суб'єктивне право охоплює тільки право власності на даний дохід. Загальні субвенції і цільові дотації також породжують суб'єктивне право, але це не є лише право власності на даний дохід, тільки право на визначені видатки у державному бюджеті. Таким чином, суттю власних доходів є те, що суму суб'єктивних прав, які поєднуються з даним доходом, складає не лише право до визначеної квоти надходжень, але також усі інші потенційні користі, які виводяться з передачі даного права власності органів місцевого самоврядування, як джерела власних доходів[17]. У найновіших працях представлена концепція була розвинута, Т. Деубовска-Романовска вказує, що поруч з законним переданням органам місцевого самоврядування певних прав власності до доходу загальним способом і на невизначений термін, другою ознакою власних доходів є їх зв'язок з власними завданнями органів місцевого самоврядування. Ефективність джерел власних доходів має визначати сферу і спосіб реалізації власних завдань і є необхідним елементом для забезпечення фінансової самостійності органів місцевого самоврядування. Критеріями розрізнення власних доходів таким чином є законне передання органам місцевого самоврядування на невизначений термін права власності на дане джерело доходу, а також зв'язок реалізації власних завдань з фіскальною ефективністю цього джерела доходів[18].

У зв'язку з сумнівами, які стосуються поняття власних доходів, інколи у літературі виступають пропозиції відступлення від використання цього терміну.

[15] A. Borodo, *op. cit.,* c. 22.

[16] T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego,* Варшава 1995, c. 197.

[17] T. Dębowska-Romanowska, *Zasady podziału dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny* (w:) *Prawo finansowe*, під ред. W. Wójtowicz, Варшава 2000, c. 150–151.

[18] T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe…*, c. 245–246.

© for this edition by CNS

Між іншим вказується, що джерелом термінологічних проблем пов'язаних з поняттям власних доходів є віднесення поняття про приватно-правовий родовід («власності») до публічного права. Тому пропонується у класифікації доходів органів місцевого самоврядування використання термінології, характерної для фінансового права. Відповідно до цієї пропозиції доходи органів місцевого самоврядування слід було б поділити на такі групи: податкові доходи, неподаткові і дотації (загальні і цільові)[19]. Також висуваються пропозиції поділу доходів органів місцевого самоврядування на діючі (активні) і недіючі (пасивні), при використанні критерію можливості формування доходів даного типу. До групи активних доходів можна було б зарахувати ті доходи, на величину, структуру і тип яких, органи місцевого самоврядування мають вплив. У випадку гмін ними є наприклад надходження з податку від нерухомості, сільськогосподарського податку, лісового податку, податку від транспортних засобів, доходи від маєтку, а також надходження від організаційних суб'єктів гміни. У свою чергу пасивними доходами є: надходження від податків з спадщини і дарування, податку від цивільно-правової діяльності, а також податку з доходу від фізичних осіб, який сплачується у формі податкової карти, частки надходжень від податків з доходів, а також загальні субвенції і цільові дотації[20]. У іншій концепції вказується, що на сучасному етапі органи місцевого самоврядування функціонують у рамках держави і сфера їх компетенцій, у тому компетенцій, які стосуються фінансового управління, чітко визначається державою. З цього слідує, що власні публічно-правові доходи прислуговують виключно державі, а не органам місцевого самоврядування. Держава визначає джерела доходів, їх величину і принципи адміністрування, однак може надати частину своїх компетенцій органам місцевого самоврядування, надаючи їм визначені публічно-правові доходи. Згідно з цим мисленням усі публічно-правові доходи були б у реальності власними доходами держави, а доходи органів місцевого самоврядування треба було б поділили на дві групи: схожі до власних доходів і інші. Доходи, схожі до власних доходів – це надходження з джерел, які належать виключно до органів місцевого самоврядування, по відношенню до яких вони володіють компетенціями у сфері формування величини надходжень, способу збору, а також можливості впровадження змін. До цієї групи зараховується більшість податків і місцевих зборів. До інших доходів, по відношенню до яких органи місцевого самоврядування не мають таких компетенцій, зараховується частка з надходжень від податків з доходу, спадщини, передання майна і дарування на користь органів місцевого самоврядування і доходи з грошових штрафів та пені[21].

[19] W. Nykiel, *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych,* Лодзь 1993, с. 27.

[20] J. Marczak, *W sprawie klasyfikacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego* (w:) *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, під ред. L. Patrzałka, Познань-Вроцлав 2007, с. 181–182.

[21] W. Gonet, *Pojęcie dochodów własnych w jednostkach samorządu terytorialnego*, Finanse Komunalne 2008, № 1–2, с. 23 і наступ.

© for this edition by CNS

Може здаватися, що для визначення поняття власних доходів необхідним є пов'язання згаданих вище критеріїв: по-перше, передання даного доходу на невизначений термін (безтерміново) органам місцевого самоврядування, а також по-друге, фінансове управління по відношенню до даного доходу, яке проявляється у компетенції, яка виходить за межі самого отримання надходження з цього доходу. Приймаючи ці два критерії, у літературі вказується, що власні доходи це «доходи, надані законодавчим шляхом органам місцевого самоврядування, встановлені на невизначений термін, по відношенню до яких органи місцевого самоврядування повинні мати визнані компетенції, щоб за їх допомогою впливати на розмір доходів»[22]. З цього визначення можна виокремити формально-правову передумову, якою є тривале приписування даного доходу повністю або частково органам місцевого самоврядування у законному порядку, а також матеріально-правову передумову, тобто забезпечення органам місцевого самоврядування можливості безпосередньо впливати на фіскальну ефективність даного доходу[23].

Беручи до уваги представлене визначення власних доходів, можна стверджувати, що не всі доходи, які зараховуються законодавцем до цієї групи виконують обидві передумови. Це передусім стосується часток органів місцевого самоврядування у надходженнях від податків з доходів. Ці частки виконують лише першу, формально-правову передумову власних доходів. Слід також зазначити, що частки являються, щоправда, встановленими на користь органів місцевого самоврядування у безтерміновій перспективі, але їх не можна вважати стабільним джерелом доходів. Це виникає з самої суті часток, які полягають на участі в реальних, а не планових надходженнях з податків від доходів. Частки не виконують матеріально-правової передумови власних доходів, так як органи місцевого самоврядування володіють компетенцією до отримання частини надходжень з обидвох податків від доходу, без права встановлення законодавчих норм, які б стосувалися податків з доходу, а також управління цими податками. Органи місцевого самоврядування не мають впливу на розмір процентної частки у податку від доходу, а також на конструкцію податку від доходу (на ставку і звільнення від його сплати), яка регулюється законодавством. Частки у доходах, які їм належать обраховуються і передаються податковими органами держави. Органи місцевого самоврядування несуть наслідки податкової політики держави, що проявляється у застосуванні знижок і пільг, які в результаті зменшують доходи від часток у надходженнях[24]. Вплив органів місцевого самоврядування на фіскальну

[22] W. Miemiec, *Komentarz do art. 167*…, c. 264; схоже: J. Serwacki, *Konstytucyjne założenia ustroju finansów samorządu terytorialnego i ich realizacja w ustawodawstwie* (w:) *Samorząd terytorialny. Zasady ustrojowe i praktyka*, під ред. P. Sarneckiego, Варшава 2005, c. 148.

[23] W. Miemiec, *Prawne gwarancje*…, c. 98.

[24] K. Sawicka, *System prawnofinansowy samorządu terytorialnego* (w:) *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, під ред. I. Czaji-Hliniak, Краків 2012, c. 382.

© for this edition by CNS

ефективність часток може мати лише пасивний характер. Органи місцевого самоврядування можуть приймати дії, ціллю яких є зміцнення інвестиційної і територіальної привабливості, таким чином залучуючи на свою територію платників податків від доходу[25].

Кристина Янди-Єндроська, опираючись на критерій безтермінового характеру, розрізняє власні доходи, доходи, які прирівнюються до власних доходів, а також доходи, які передаються, тобто трансфертні кошти. Авторка власними доходами вважає доходи, які походять з джерел, які відповідно до законодавства передані повністю і безстроково у користування органам місцевого самоврядування. Це повинні бути доходи, пов'язані з діяльністю органів місцевого самоврядування, а також такі, які відображають місцеві, суспільні і економічні відносини. До власних доходів у такому розумінні не зараховуються частки з надходжень з податків від доходу, які становлять у запропонованій класифікації непряму категорію доходів, і прирівнюються до власних доходів[26]. Здається, що запропонована непряма категорія – доходи, які прирівнюються до власних доходів – добре показує місце часток з надходжень від податків з доходів у структурі загальних доходів органів місцевого самоврядування. Відповідно до ст. 3 п. 2 З.д.о.м.с. у розумінні цього закону власними доходами органів місцевого самоврядування є також частки у надходженнях з податку від доходу фізичних осіб, а також з доходу з податку від юридичних осіб. Цей закон, не використовує запропонованого К. Янди-Єндроської у 1993 р. поняття доходів, прирівняних до власних доходів, однак передає сенс цього терміну. Варто також зазначити, що від 2000 р. змінилося розташування часток від надходжень у бюджетній звітності. До 1999 р. частки у надходженнях розглядалися, як окрема категорія доходів, від 2000 р. вони були включені до сфери власних доходів[27]. На основі цього частку в надходженнях з податків від доходів треба виокремити у окрему категорією доходів органів місцевого самоврядування, між власними доходами і трансфертними доходами. Цю категорію доходів варто було б назвати – згідно з К. Янди-Єндроською – доходами, які прирівнюються до власних доходів[28].

Сумніви може також викликати зарахування до власних доходів надходжень від податку з цивільно-правової діяльності[29], податку від спадщини і

---

[25] E. Kornberger-Sokołowska, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego,* Варшава 2012, с. 40.

[26] K. Jandy-Jendrośka, *Finanse samorządu terytorialnego*, Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo 1993, 219, с. 86–87.

[27] E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego,* Варшава 2001, с. 72.

[28] P. Pest, *Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych*, машинопис кандидатської дисертації, с. 107.

[29] Закон від 9 вересня 2000 р. про податок від цивільно-правової діяльності (сконсолідований текст: Збірник законів від 2010 р. № 101, поз. 649 з наступними змінами).

© for this edition by CNS

дарування[30], а також податку від доходів фізичних осіб, сплаченого у формі податкового листка[31]. Ці податки становлять джерело доходу гмін виключно опираючись на формально-правову передумову, а значить виключно через їх зарахування законодавцем до місцевих податків, незважаючи на істотні обмеження компетенцій гмін у їх стягненні податковою владою[32]. Законодавець позбавив гміни компетенцій до адміністрування цими податками, а також значно обмежив можливість надання ними пільг для сплати податків, тобто обмежив повноваження органів місцевого самоврядування, які стосуються погашень, відстрочок терміну сплати або розстрочення на частини сплату даного податку. Відповідно до ст. 18 п. 2 З.д.о.м.с у випадку стягнення податковою інспекцією податків і зборів, які становлять повністю дохід органів місцевого самоврядування, голова цієї інспекції може погасити, відтермінувати чи розстрочити на частини зобов'язання, а також звільнити платника від обов'язку стягнення або обмежувати стягнення платежів, виключно за згодою керівника органу місцевого самоврядування. У літературі вказується, що з точки зору матеріального законодавства, не виконуються конституційні передумови податкового управління гміною по відношенню до цих місцевих податків[33].

Таким чином, поняття власних доходів органів місцевого самоврядування повинно опиратися на двох передумовах – формально-правовій і матеріально-правовій. Формально-правова передумова зарахування даного доходу до власних доходів є довготривале (на невизначений термін, безтермінове) закріплення даного доходу повністю або частково органам місцевого самоврядування певним законом. Матеріально-правова передумова полягає на забезпеченні органам місцевого самоврядування компетенцій для безпосереднього впливу на фіскальну ефективність даного доходу. У випадку такого визначення поняття власних доходів органів місцевого самоврядування сумніви може створювати зарахування до списку власних доходів часток органів місцевого самоврядування у надходженнях з податку від доходів. Ці частки сповнюють лише формально-правову передумову власних доходів. Не виконують матеріально-правової передумови, оскільки органи місцевого самоврядування не мають безпосереднього впливу на їх фіскальну ефективність. Частки у надходженнях повинні бути визнані окремою категорією доходів органів місцевого самоврядування, – між власними доходами і трансфертними доходами і названі доходами прирівняними до власних доходів.

[30] Закон від 28 липня 1983 р. про податок від спадку і дарчих (сконсолідований текст: Збірник законів від 2015, поз. 86).

[31] Ст. 23–41 закону від 20 листопада 1998 р. про загальний податок з доходу від надходжень, отримуваних фізичними особами (Збірник законів № 144, поз. 930 з наступними змінами).

[32] K. Sawicka, *Wybrane instytucje systemu finansowego samorządu terytorialnego w Polsce,* Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze 2010, № 1, с. 349–350.

[33] W. Miemiec, *Prawne gwarancje*…, с. 113, 115.

© for this edition by CNS