

Paweł Felis

Katedra Finansów Przedsiębiorstwa
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

TEORETYCZNE I PRAKTYCZNE ASPEKTY REFORMOWANIA SYSTEMU PODATKÓW LOKALNYCH W POLSCE

Wstęp

Przy budowie systemu podatkowego (także podatków lokalnych) należy uwzględnić w pierwszej kolejności przesłanki, warunki i skutki wprowadzanego systemu. Potrzeba reformy dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego w Polsce jest oczywista, uznawana przez przedstawicieli nauki, praktyków samorządowych, przedsiębiorców, polityków. Teza, że w Polsce konieczna jest reforma systemu podatków lokalnych, znajduje potwierdzenie w następujących faktach.

Po pierwsze, decentralizacja zarządzania, będąca konsekwencją zapoczątkowanego w 1990 roku procesu przekazywania części zadań publicznych samorządowi terytorialnemu, wymaga odpowiedniej bazy środków własnych dla gospodarki lokalnej. Aby właściwie funkcjonował system finansowania jednostek samorządowych ważne jest, by ustalono odpowiednie źródła dochodów oraz uprawnienia do kreowania własnej polityki lokalnej. Przyjęcie zdecentralizowanego modelu zarządzania nie może jednak oznaczać, że jednostki lokalne będą miały możliwość pełnego korzystania ze wszystkich podatków, które obciążają społeczności lokalne. Trzeba pamiętać o różnicach w zamożności poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego, wynikających w głównej mierze z okoliczności zewnętrznych (położenie, ukształtowanie terenu, warunki klimatyczne, odległości od wielkich miast). W związku z tym należy rozważyć częściowe zwiększenie roli podatków majątkowych, co można osiągnąć poprzez przyjęcie przez ustawodawcę stałego ich cha-

rakteru oraz nadanie organom lokalnym możliwości zdecydowanie większej swobody w kreowaniu przez nie własnej polityki podatkowej.

Po drugie, w dużym stopniu jest to typowy system historyczny, który nie został do tej pory poddany gruntownej reformie. Struktura obecnego systemu podatków lokalnych zasadniczo została ukształtowana w połowie lat 80. (podatek rolny od gruntów) oraz na początku lat 90. (nowy podatek leśny, nowa wersja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jako regulacje prawne uchwalone z chwilą przywrócenia instytucji samorządu terytorialnego) ubiegłego stulecia. Później były już tylko kolejne zmiany w konstrukcjach poszczególnych podatków, mające na celu dostosowanie ich do istniejącej sytuacji społeczno-gospodarczej. W rezultacie od dłuższego czasu obowiązują te same ustawy, które były jedynie modyfikowane. Nie sposób przy tym nie zauważyć, iż w przypadku konstrukcji podatków składających się na system opodatkowania nieruchomości kierunkiem ewolucji, systematycznie realizowanym, było dążenie ustawodawcy do rozwiązania, w którym powierzchnia nieruchomości decyduje o wysokości obciążenia.

Celem artykułu jest próba przedstawienia koncepcji reformy systemu podatków zasilających budżety jednostek samorządu terytorialnego. Zaprezentowana przez autora propozycja – ze względu na limit objętości tego artykułu – dotyczy przede wszystkim makroekonomicznego punktu widzenia. Celem jest zarekomendowanie konstruktorom systemu podatkowego możliwości zastosowania wybranych rozwiązań wynikających z teorii optymalnego opodatkowania¹.

Makroekonomiczne podstawy reformy systemu dochodów własnych samorządu terytorialnego

Mając na uwadze strukturę ustroju państwowego (władza państwowa kraju i działające obok niej samorządowe podmioty publiczno-prawne), pewnego znaczenia nabiera koncepcja dotycząca wykorzystania instytucjonalnych rozwiązań prawnych, stanowiąca podstawę dokonania teoretycznego podziału danin publicznych na państwowe i samorządowe. Wyróżnić w niej można trzy modelowe podejścia do problemu, czyli następujące rozwiązania:

- określenie, na które spośród miejsc poboru podatku nałożone zostaną oddzielnie podatki państwowe, a na które samorządowe – zaletą takiego wariantu jest jednoznaczny podział przedmiotów opodatkowania między państwo a samorząd terytorialny, dzięki czemu poszczególne przedmioty obciążane są tylko w podsystemie podatków państwowych bądź samorządowych,

¹ Wykorzystanie zasad racjonalizacji systemu podatkowego wynikających z teorii optymalnego opodatkowania zaproponował wcześniej F. Grądalski. Zob. F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego – zarys modelu referencyjnego dla Polski*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2007.

- ustanowienie potencjalnych punktów poboru podatków, związanych z różnymi przedmiotami, bez precyzyjnego ustalenia zasad podziału między państwo a samorząd terytorialny – wadą takiego wariantu jest duże prawdopodobieństwo podwójnego opodatkowania tych samych przedmiotów, zarówno przez władzę państwową, jak i władzę samorządową (np. w postaci dwóch odrębnych podatków: państwowego i samorządowego nakładanych na przedmiot),
- ustanowienie potencjalnych miejsc związanych z różnymi przedmiotami, od których podmiot czynny (państwo albo samorząd terytorialny) wymierza i pobiera podatek – w przypadku takich podatków, które stanowią wspólne źródło dochodów państwa i samorządu terytorialnego, należy rozstrzygnąć rolę poszczególnych podmiotów czynnych w zakresie organizacji wymiaru, poboru, kontroli i egzekucji podatków, a także sposób podziału wpływów.

Wydaje się, iż rozwiązaniem optymalnym, tak dla samorządu terytorialnego, jak dla spójności systemu podatkowego państwa, jest wariant pierwszy. Dzięki samoistnym podatkom samorząd lokalny miałby rzeczywisty wpływ na kształtowanie swoich dochodów oraz możliwość oddziaływania na rozwój źródeł tych dochodów. Przesądzają one przecież o faktycznej samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, przyczyniając się tym samym do pełniejszego realizowania funkcji władzy publicznej. Warunkiem realizacji takiego rozwiązania jest jednak konieczność zapewnienia samofinansowania wszystkim jednostkom samorządowym. Wówczas podatki lokalne jako dochody własne stałyby się powszechnym, wyłącznym i w pełni wystarczającym źródłem finansowania zadań samorządu terytorialnego. Z uwagi na fakt, iż taka możliwość – co potwierdzają prowadzone od dawna badania – nie istnieje (m.in. obiektywne przyczyny terytorialnego różnicowania wydajności finansowej poszczególnych podatków), realnych propozycji należy szukać w zbiorze rozwiązań pośrednich.

Najbardziej zasadne w tego typu podejściu byłoby położenie nacisku nie tyle na celowość sztywnego instytucjonalnego podziału podatków na państwowe i lokalne, ile na jednoznaczne wydzielenie z ogólnej puli danin publicznych części uznanej za lokalne. Odcięcie się od rygoryzmu dokonania takiego właśnie podziału dochodów publicznych w przekroju pionowym otwiera pole do różnorodnych propozycji w ramach systemu podatkowego, np. wykorzystanie dodatków samorządowych do podatków państwowych, czy też stosowane procentowe udziały w podatkach państwowych². Rzecz jasna, sytuacja taka wymagałaby także zrewidowania stanowiska na temat przerysowanego znaczenia podatków majątkowych. Jednocześnie pominięte w artykule problemy nieadekwatności oraz wyrównywania sprawiają, iż niezbędne pozostanie wykorzystanie w systemie finansowania samorządu terytorialnego dochodów pozostałych (zewnętrznych) w formie dotacji i subwencji z budżetu państwa.

² Zob. także: *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, Difin, Warszawa 2004, s. 206.

Wobec takiego rozstrzygnięcia podjęto próbę przedstawienia propozycji reformy systemu podatków zasilających budżety jednostek samorządowych, ze szczególnym uwzględnieniem podatków obciążających nieruchomości, uwarunkowanej przesłankami natury teoretycznej i praktycznej. Moim zdaniem, koncepcja reformy systemu podatków samorządowych w Polsce powinna uwzględniać sześć następujących elementów:

1. Zastosowanie wybranych rozwiązań wynikających z teorii optymalnego opodatkowania.
2. Konieczność właściwej legitymizacji poboru podatków majątkowych.
3. Bardziej wyraźne przesunięcie na szczebel samorządu terytorialnego przynajmniej jednego z wydajnych, elastycznych podatków państwowych. Na polski system podatkowy, ze względu na opodatkowanie bardzo szerokiego wachlarza różnorodnych zdarzeń, składa się dość duża liczba różnego rodzaju podatków. Zwracam uwagę na fakt, że w takich warunkach formułowanie postulatów ewentualnego rozszerzenia katalogu podatków, z których wpływy uznawane byłyby za źródła finansowania jednostek samorządowych, można łagodnie określić jako mało uzasadnione i niecelowe. Natomiast możliwe są dalsze przekształcenia w systemie udziału samorządu terytorialnego w podatkach państwowych.
4. Wprowadzenie podatku *ad valorem* jako jedyne go podatku majątkowego od posiadanych nieruchomości.
5. Zwiększenie kompetencji jednostek samorządu terytorialnego w ramach samoistnych danin samorządowych.
6. Uporządkowanie systemu pozostałych danin majątkowych.

Aby system finansowy samorządu terytorialnego funkcjonował właściwie, istotne jest, by system – rozumiany najczęściej jako zestawienie podatków lokalnych i konstruowany w sposób świadomy i racjonalny – wypełniał następujące cele:

1. Kreowanie długotrwałej zdolności sektora finansów lokalnych do sfinansowania swoich usług na rzecz społeczności lokalnych. Należy jednak pamiętać o tym, iż w nauce i w praktyce dotąd nie udało się określić takiego podziału dochodów publicznych, by podatki samorządowe stały się powszechnym, całkowicie wyłącznym i – co najważniejsze – zupełnie wystarczającym źródłem finansowania zadań samorządu terytorialnego. Pomijając w tym miejscu okoliczności takiego stanu rzeczy, odnotujmy, iż najczęściej podatki przyznawane organom lokalnym nie są wydajne fiskalnie, a system rozdziału źródeł podatkowych państwa i samorządu terytorialnego nie został dla tego ostatniego korzystnie ukształtowany. Presja potrzeb finansowych jest jednak silna w sytuacji wzrostu zadań i wydatków samorządowych. Jednak niezależnie od tego aktualny pozostaje problem niwelowania dysproporcji dochodowych i wydatkowych poszczególnych jednostek samorządowych, ze względu na konieczność prowadzenia ogólnopństwowej polityki społeczno-gospodarczej państwa unitarnego, jakim jest Polska. Z pragmatycznego punktu widzenia należy stwierdzić, że niezbędna będzie w takiej sytuacji realizacja przez państwo polityki wyrównawczej, przybierająca formę redystrybucji pionowej lub poziomej,

2. Sprzyjanie rozwojowi lokalnemu w długim okresie i nieograniczanie go w krótkim. W centrum uwagi zawsze pojawiają się wątpliwości dotyczące aktywności państwa oraz samorządu terytorialnego wykorzystujących określone narzędzia finansów publicznych. Zwróćmy jednak uwagę, iż na gruncie teoretycznym wskazać można legitymizację aktywności publicznego systemu finansowego dorobkiem teorii dóbr publicznych oraz niedoskonałości mechanizmu rynkowego,
3. Realizowanie podstawowych zasad opodatkowania, czyli zasady powszechności i równości opodatkowania. W doktrynie podatkowej od lat formułowany jest pogląd, że zasada sprawiedliwości powinna stanowić fundament systemu podatkowego³. Idea kształtowania ciężaru podatkowego, jako sprawiedliwej części pieniężnej daniny ponoszonej na rzecz dobra ogólnego, powinna uwzględniać powszechność i równość opodatkowania. Jak wiemy, zasady te, zwłaszcza zasada równości opodatkowania, budzą kontrowersje interpretacyjne. Należy jednak mocno podkreślić, że zasada sprawiedliwości podatkowej czyni system podatkowy zrozumiałym i przyczynia się do jego akceptacji⁴.

W zakresie reformy systemu podatków pożądanymi byłyby uznanie pewnych zasad, wywiedzionych z teorii optymalnego opodatkowania, za makroekonomiczne podstawy normatywnego modelu podatkowego. Wśród dorobku teorii optymalnego opodatkowania – pamiętając o uwarunkowaniach i specyfice samorządu terytorialnego – na szczególną uwagę zasługują:

- postrzeganie lokalnego systemu podatkowego w kontekście strategicznych celów rozwojowych samorządu terytorialnego,
- uwzględnienie ekwiwalentności wymiany świadczeń pomiędzy samorządem terytorialnym a podatnikiem,
- pamiętanie o minimalizowaniu kosztów procesu fiskalnego.

Kluczową rolę wśród wymienionych elementów odgrywa pierwszy. W państwach o gospodarce rynkowej systemy podatkowe różniły się i różnią między sobą. Nierzadko kształtowały się one w wyniku długotrwałej ewolucji. Podatnicy na ogół niechętnie akceptują zmiany, zwłaszcza te, które w ich odczuciu czynią – poprzez nieustanne powiększanie

³ Podkreślenie znaczenia tych dwóch podstawowych zasad – w kontekście teoretycznego wsparcia wniosków wypływających z teorii optymalnego opodatkowania dla przekształceń systemu podatków lokalnych w Polsce – wśród uważnych czytelników może budzić zdziwienie. F. Grądalski, prezentując bowiem ideę zasady ekwiwalentności świadczeń pomiędzy państwem a podatnikiem, podkreśla, że w procesie reformy systemu podatkowego należy odchodzić od filozofii państwa sprawiedliwości społecznej na rzecz właśnie ekwiwalentnej wymiany. Wydaje się jednak, iż społeczne uwarunkowania procesów fiskalnych raczej wykluczają rozwiązanie, by system podatkowy oparty był w pełni na podatkach ekwiwalentnych. Przyjmując, że podatek ekwiwalentny mógłby być zastosowany w pewnych tylko obszarach (np. budowa dróg i autostrad), uznano, że wymienione zasady zachowują swą aktualność. Zob. F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2006, s. 208.

⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wydanie III zaktualizowane i rozszerzone, Ars boni et aequi, Poznań 1998, s. 130.

nakładanego na nich ciężaru – obowiązek podatkowy bardziej uciążliwym niż dotychczas. W konsekwencji niezwykle trudne jest ukształtowanie całkowicie odmiennej struktury systemu podatkowego. Jak się bowiem okazuje, uchwalanie podatków petryfikuje strukturę systemu podatkowego, zwłaszcza gdy takie podatki wkomponowały się w układ społeczno-gospodarczy, a ich uciążliwość przestała być dostrzegana. Powyższe kwestie wskazują na zasadność osadzenia problematyki podatkowej w szerszym kontekście – strategicznego celu rozwoju państwa oraz samorządu terytorialnego.

Dążąc do zgodności z fundamentalnymi zasadami podatkowymi, a także mając świadomość faktu zakłócania przez podatki różnych płaszczyzn życia gospodarczego, wydaje się konieczne takie stanowienie i stosowanie przepisów podatkowych, by daniny te zapewniały nie tylko wydajne źródło finansowania potrzeb publicznych, lecz także umożliwiały stabilny rozwój sfery realnej. Ustawodawca, formułując, a następnie konstruując strukturę systemu podatkowego, stoi więc w obliczu konieczności rozwiązania wielu problemów, których skutki powinny być oceniane ze znacznej perspektywy czasowej. Ważne, by wdrażane rozwiązania nie były wynikiem doraźnych i politycznych kompromisów. Biorąc pod uwagę trwałe i długofalowe oddziaływanie systemu podatkowego na gospodarkę i społeczeństwo, należy wskazać na konieczność uwzględnienia realizacji celów strategicznych. W toczącej się debacie nad przyszłym kształtem polskiego systemu podatkowego krzyżują się różnorodne poglądy. Przyjmijmy za S. Owsiakem, że „w podejściu do sfery realnej potrzebny jest realizm i pragmatyzm, a nie spektakularny radykalizm”⁵.

Co zaś tyczy się możliwości kształtowania przyjaznego systemu podatkowego w taki sposób, by negatywne skutki poszczególnych rodzajów podatków w jak najmniejszym zakresie dotyczyły sfer wpływających na realizację strategicznych celów, to są one na szczeblu samorządowym mocno zawężone. Samorząd terytorialny dysponuje zbyt niskim potencjałem dochodowym oraz niewielkim zakresem władztwa podatkowego. Ograniczenia te wynikają także z ekonomicznych i politycznych uwarunkowań funkcjonowania szczebla samorządu terytorialnego. Można sformułować pogląd, poparty praktyką wielu państw europejskich, że niezależnie od obserwowanego dążenia do wzmocnienia finansowego i kompetencyjnego samorządu lokalnego, to właśnie aktywna rola władzy państwowej powinna stwarzać możliwości podejmowania takich działań, dzięki którym realizowane będą cele bardziej ogólne. W naturalny sposób państwo prowadzi centralną politykę gospodarczą w przekroju regionalnym i lokalnym. Przede wszystkim jednak nie można wykluczyć nadmiernego ograniczenia samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, do czego może niewątpliwie przyczynić się system finansowego zasilania zewnętrznego samorządu terytorialnego. Zachodzi więc obawa, czy i w jakim stopniu będą realizowane interesy szczegółowe, które są reprezentowane przez poszczególne szczeble samorządu terytorialnego. Respektowanie prawa władzy państwowej do wykonywania niemal w ca-

⁵ S. Owsiak, *Teoretyczne podstawy doktryny fiskalnej Polski*, w: *Wybrane zagadnienia teorii oraz praktyki finansów*, red. J. Nowakowski, J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2005, s. 143.

łości władztwa podatkowego nie oznacza jednak pomijania istotnych zaleceń sformułowanych w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego. Stąd wśród wymienionych sześciu elementów reformy systemu podatkowego uwzględniono koncepcję zwiększenia uprawnień jednostek samorządowych w obszarze samoistnego podatku samorządowego. Niezależnie jednak od zgłoszonej propozycji należy zgodzić się z E. Kornberger-Sokołowską, która postuluje, by ewentualne dokonywanie na gruncie systemu prawnego ograniczenia samodzielności finansowej JST podporządkowano realizacji postulatu nieprzyczyniania się zdecentralizowanego systemu wykonywania zadań publicznych do niestabilności makroekonomicznej oraz umożliwienia harmonijnego rozwoju w skali całego kraju⁶.

Wydaje się, że najbardziej zasadne jest przeprowadzenie testu racjonalności idei podatku ekwiwalentnego właśnie na szczeblu lokalnym⁷. Ten rodzaj podatku stanowi bowiem koncepcję systemu podatkowego preferującego ideę równoważnej wymiany pomiędzy państwem a podatnikiem, możliwą do zastosowania właśnie w przypadku tej części sektora publicznego. Powszechnie przyjmuje się, że społeczności lokalne, uwzględniając swoje potrzeby, w sposób najbardziej właściwy potrafią je zhierarchizować. Obciążenia podatkowe ponoszone przez społeczność nie są oceniane jako dotkliwe, bowiem ci, którzy ponoszą ich ciężar, czynią to dobrowolnie, na konkretny cel. Omawiana konstrukcja podatkowa uważana jest także za ekonomicznie efektywną, społecznie sprawiedliwą oraz neutralną względem mechanizmu rynkowego⁸. Trudno zaprzeczyć, iż przywołana tu koncepcja podatku ekwiwalentnego dość słabo jednak nawiązuje do praktyki działania samorządu terytorialnego. Może się okazać, że jednostki samorządowe przez długie jeszcze lata będą zmagaly się z niedoborem środków finansowych niezbędnych do absorpcji środków unijnych, dzięki którym możliwa staje się szybsza modernizacja infrastruktury na wsi i w małych ośrodkach miejskich. Tym samym można wyrazić obawy, że ewentualne działania mające na celu wykorzystanie podatku niezbyt wysokiego, który dodatkowo byłby powiązany z jakimś rodzajem świadczenia władzy publicznej, pomijając także problemy wyrównywania dochodowości, będą traktowane jako nadmiernie teoretyczne i odległe zagadnienie. Stąd wyrażane w literaturze sceptyczne komentarze na temat realnych możliwości zastosowania takiego rozwiązania. Przykładowo, E. Denek zwraca uwagę, iż społeczeństwo obciążone stosunkowo wysokimi podatkami, opłatami i cenami nie będzie skłonne do ponoszenia dodatkowych ciężarów podatkowych⁹. Dlatego też konieczne są

⁶ E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, LIBER, Warszawa 2001, s. 183.

⁷ Jednym z przykładów jest samoopodatkowanie się mieszkańców. Na przykład w Polsce kwestie te uregulowano w następujących aktach prawnych: Ustawie z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz.U. z 2001 r., nr 142, poz. 1591, oraz Ustawie z dnia 15 września 2000 r. o referendum lokalnym, Dz.U. z 2000 r., nr 88, poz. 985.

⁸ F. Grądalski, *System podatkowy...*, op.cit., s. 208-209.

⁹ E. Denek, *Podatki w gospodarce samorządu terytorialnego w warunkach integracji europejskiej*, w: *Finanse*, red. B. Pietrzak, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2005, s. 264.

przekształcenia jakościowe systemu podatków lokalnych, a nie kolejne „poprawki kosmetyczne” konstrukcji wybranych podatków.

Analiza konstrukcji poszczególnych podatków, a także relacji pomiędzy obciążaniem majątku różnymi podatkami wymaga uwzględnienia również kosztów procesu fiskalnego. O poziomie efektywności, skuteczności oraz sprawności systemu podatkowego nie decyduje bowiem wyłącznie wielkość dochodów podatkowych. Nie można zatem badać przyczyn zmian efektywności skuteczności systemu fiskalnego i nie uwzględniać przy tym generowanych na różnych płaszczyznach kosztów. Systematyzując koszty opodatkowania, należy pamiętać, że powinny one obejmować zarówno wydatki ponoszone przez administrację podatkową, jak i koszty dostosowania ponoszone przez podatników. Przyjmijmy za F. Grądalskim następujące cztery elementy kosztów procesu fiskalnego¹⁰:

- pieniężne obciążenia podatkowe – pomniejszają one możliwości realizacji potencjalnego dobrobytu w sektorze prywatnym,
- koszty wymiaru i poboru podatków (polityczne koszty ustawodawstwa podatkowego, koszty utrzymania administracji podatkowej, koszty kontroli podatkowej, koszty odszkodowań wynikające z błędnych decyzji urzędów skarbowych) – jako bezpośrednie koszty egzekucji fiskalnej,
- koszty płacenia podatków (koszty przestrzegania prawa podatkowego) – jako pośrednie koszty egzekucji fiskalnej,
- dodatkowe straty w dobrobycie (*excess burden*) jako pośrednie koszty egzekucji fiskalnej.

Poprawa funkcjonowania systemu zapewniającego dopływ środków finansowych do budżetu – w świetle teorii optymalnego opodatkowania – związana jest z usprawnieniami w obszarze minimalizacji strony kosztowej. W tym celu pożądane byłoby podjęcie próby skwantyfikowania kosztów procesu fiskalnego w zakresie lokalnej polityki podatkowej. Należałoby zatem skonstruować metodologię, za pomocą której będzie można ustalić wynik szacunku. Mając na uwadze obecny stan dorobku teorii ekonomii dotyczącej kosztów opodatkowania, można skonstatować, iż prawdopodobnie nie będzie to zbyt pewne¹¹. Wyjątkowo trudno bowiem zestawić koszty procesu fiskalnego z użytecznością dóbr publicznych i efektami redystrybucji dochodów¹². Niewątpliwie do szczególnie trudnych problemów oszacowania kosztów należy także zaliczyć koszty substytucji (bezpłatną stratę społeczną), choćby ze względu na swoją istotę, gdyż w przeciwieństwie do pozostałych trzech elementów są one w pełni niewidoczne. Analiza modelu gospodarki bez podatków

¹⁰ F. Grądalski, *System podatkowy...*, op.cit., s. 79–87.

¹¹ J. Kudła podkreśla, iż teoria ta należy do stosunkowo młodych i mimo coraz większego zainteresowania badaczy nie doczekała się kompleksowego ujęcia. Zob. J. Kudła, *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2004, s. 7.

¹² Można oczywiście badanie uprościć i założyć, że użyteczność dóbr publicznych i efektów redystrybucyjnych w pełni rekompensuje ubytek dobrobytu podmiotów sfery realnej z tytułu pieniężnego obciążenia podatkowego.

oraz modelu z instrumentami ingerencji publicznoprawnej potwierdza, że z ekonomicznego punktu widzenia wprowadzenie i nałożenie podatku generuje dla podatnika koszt, nawet wówczas, gdyby jego kwota została w całości zwrócona podatnikowi¹³. Jak wiadomo, dodatkowe straty w dobrobycie są wynikiem uciążliwości nakładanego podatku (skali fiskalizmu) oraz braku akceptacji podatnika dla wyrażonej za pomocą regulacji prawnych konstrukcji podatku. W odpowiedzi na nałożony podatek, a także stopień deformowania przez niego rynkowych relacji cen, podatnicy podejmują określone działania skierowane na minimalizację obciążeń podatkowych (konieczność mikroekonomicznego dostosowania). Zagraniczne badania empiryczne wskazują, że wysokość *excess burden* może być znacząca¹⁴, ale także istotnie zróżnicowana dla różnych typów podatków. Analiza systemów podatkowych na świecie dowodzi, że podatki majątkowe zdecydowanie nie należą do tych, które odgrywają dominującą i rosnącą rolę w finansowaniu wydatków publicznych oraz oddziaływaniu na zachowania przedsiębiorców. Upraszczając, można więc przyjąć, że w przypadku powszechnie akceptowanej legitymizacji podatków majątkowych, odzwierciedlone w mikroekonomii przez tzw. substytucyjne efekty zmiany ceny w wyniku opodatkowania straty nie będą stanowiły znaczącego elementu empirycznej weryfikacji kosztów procesu fiskalnego w Polsce.

Tego typu podejście powoduje skupienie się w metodologii szacunku kosztów procesu fiskalnego na kosztach wymiaru i poboru podatków oraz kosztach płacenia podatków. Wydaje się, że obecny poziom kosztów administracyjnych, a zwłaszcza dostosowania przedsiębiorców, nie jest w Polsce nadmierny. W warunkach ukształtowanego systemu opodatkowania nieruchomości realizacja zadania, jakim jest oddanie do dyspozycji państwa i samorządu terytorialnego kwoty fiskalnej, podobnie jak jego czasochłonność (czas potrzebny na przygotowanie, wypełnienie i dostarczenie odpowiednim organom administracji skarbowej właściwych formularzy; liczba złożonych przez podatników w ciągu roku deklaracji podatkowych oraz niezbędnych informacji o nieruchomościach) i kosztochłonność (alternatywny koszt przyjętej jednostki czasu przeznaczony na wywiązanie się z obowiązku podatkowego; koszty ponoszone na rzecz firm doradztwa podatkowego) nie sprawiają większych trudności.

Nie można jednak wykluczyć, że zmiana systemu opodatkowania nieruchomości nie spowoduje, że przedsiębiorcy zmuszeni będą większą niż dotychczas część swego potencjału skoncentrować na tzw. racjonalności podatkowej zamiast na działaniach rynko-

¹³ W modelu pojawia się określenie „biały trójkąt Harbergera”, pochodzące od nazwiska ekonomisty Arnolda Harbergera. Obszar ten odzwierciedla dodatkowe koszty nałożenia podatku, czyli dodatkowe straty w dobrobycie – ponad te, które wynikają z pieniężnego obciążenia podatkowego. Zob. S. Homburg, *Allgemeine Steuerlehre*, Verlag Vahlen, München 1997, za: F. Grądalski, *System podatkowy...*, op.cit., s. 84.

¹⁴ W 1980 r. w Stanach Zjednoczonych oszacowano, że wzrost podatku o 1 USD przyniesie dodatkową stratę w dobrobycie w wysokości 0,33 USD. Zob. C.L. Ballard, J.K. Shoven, J.B. Whalley, *General equilibrium computations of the marginal welfare costs of taxes in the United State*, „American Economic Review” 1985, No. 75, za: F. Grądalski, *System podatkowy...*, op.cit., s. 98.

wych, co w sposób oczywisty ograniczy możliwości realizacji ich potencjalnego dobrobytu. Z funkcjonowaniem nowej konstrukcji systemu opodatkowania nieruchomości związane jest także realne niebezpieczeństwo wysokich kosztów wprowadzenia i stosowania podatku *ad valorem* (założenie dla całego kraju katastru nieruchomości w celu identyfikacji wszystkich nieruchomości podlegających opodatkowaniu; taksacja nieruchomości w celu ustalenia ich rzeczywistej wartości; przyszłe aktualizacje wartości ustalonej w wyniku dokonanej wyceny; przeprowadzane akcje edukacyjne). Zakładając, że będzie to w pełni samoistny podatek samorządowy, można to częściowo uzasadnić ceną za przyznany zakres autonomii oraz swobody samorządu terytorialnego w kształtowaniu lokalnej polityki podatkowej¹⁵.

Rozważania dotyczące strony kosztowej związanej z poborem podatków prowadzą do wniosku, że są one tak samo ważne, jak ich efekty dochodowe. Ponadto zwrócenie większej uwagi na towarzyszące podatkom majątkowym koszty pozwala na określenie obszarów nieprawidłowości, a następnie sformułowanie rozwiązań, których wprowadzenie mogłoby przyczynić się do zrjonalizowania systemu opodatkowania majątku.

Podsumowanie

Lokalny system podatkowy stanowi zbyt ważny segment sektora finansów publicznych, by w jego obszarze dokonywać zmian o charakterze przypadkowym i wycinkowym. Oznacza to konieczność skonstruowania referencyjnego modelu źródeł dochodów podatkowych JST w Polsce. Koncepcja normatywnych propozycji powinna uwzględniać postulaty odnoszące się do lokalnej gospodarki finansowej, nawiązywać do teorii optymalnego opodatkowania, ale i uwzględniać cechy specyficzne dla danin publicznych mających znaczenie dla samorządu terytorialnego. W tym miejscu ważne jest podkreślenie wzajemnych powiązań między podsystemem dochodów JST i systemem podatkowym. Oba te systemy przeplatają się nawzajem, pozostając ze sobą w różnorodnych związkach i oddziałując na siebie. To podkreślenie jest szczególnie ważne, gdyż oznacza – na co wskazuje także E. Ruśkowski – że reformowanie podsystemu podatków samorządowych wymaga uwzględnienia reformowania całego systemu podatkowego¹⁶.

Przeprowadzenie reformy podatków lokalnych w Polsce należy obiektywnie uznać za zadanie niezmiernie złożone i trudne do zrealizowania. Konieczne są bowiem przekształcenia jakościowe systemu podatków lokalnych, a nie kolejne „poprawki kosmetyczne”

¹⁵ Oczywiście przy założeniu, że to właśnie budżety lokalne zostaną obciążone nie tylko kosztami związanymi z procesem przekształcenia istniejącej ewidencji gruntów i budynków w kataster nieruchomości oraz tworzenia ich rejestru podatkowego, lecz także kosztami przeprowadzenia powszechnej taksacji nieruchomości.

¹⁶ E. Ruśkowski, *Reforma dochodów JST a reforma systemu podatkowego w Polsce*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin 2003.

konstrukcji wybranych podatków¹⁷. Wydaje się, że mogłoby to znacząco wzmocnić system podatków lokalnych poprzez zwiększenie ich roli w strukturze budżetów różnych szczebli lokalnych oraz wykorzystanie ich funkcji pozafiskalnych do wspierania i pobudzania rozwoju lokalnego. Koncepcja racjonalnego lokalnego systemu podatkowego, postulowanego od lat przez teoretyków i praktyków, to szansa na podniesienie rangi polskiej polityki podatkowej w wymiarze lokalnym. Jednakże biorąc pod uwagę dotychczasową praktykę, można mieć poważne wątpliwości, czy nakreślone na przestrzeni ostatnich lat kierunki reformy systemu podatków lokalnych doczekają się szybkiej realizacji¹⁸. Dysponowanie przez samorząd terytorialny ograniczonym zasobem środków publicznych oznacza konieczność skonstruowania odpowiedniego systemu dochodów samorządowych. Konstruowanie takiego systemu wymaga świadomości i uwzględnienia faktu, że podatki majątkowe będą stanowiły jeden z kilku i to nie najważniejszy z nich komponent budżetu jednostek samorządu terytorialnego.

Literatura

- Ballard C.L., Shoven J.K., Whalley J.B., *General equilibrium computations of the marginal welfare costs of taxes in the United State*, „American Economic Review” 1985, No. 75.
- Denek E., *Podatki w gospodarce samorządu terytorialnego w warunkach integracji europejskiej*, w: *Finanse*, red. B. Pietrzak, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2005.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. III zaktualizowane i rozszerzone, Ars boni et aequi, Poznań 1998.
- Grądalski F., *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego – zarys modelu referencyjnego dla Polski*, w: *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2007.
- Grądalski F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2006.
- Homburg S., *Allgemeine Steuerlehre*, Verlag Vahlen, München 1997.
- Kornberger-Sokołowska E., *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, LIBER, Warszawa 2001.
- Kudła J., *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2004.

¹⁷ Na początku lat 90. ubiegłego wieku dostosowano polski system podatkowy do warunków gospodarki rynkowej. Zasadnicza reforma podatkowa objęła jednak wyłącznie podatki państwowe, w zakresie podatków lokalnych zmieniono zaś tylko niektóre przepisy. Mimo zmian w zakresie podatków lokalnych nadal trudno jest mówić o spójnym ich systemie.

¹⁸ Podejmowane od wielu lat próby legislacyjne w zakresie tworzenia nowego systemu opodatkowania nieruchomości według podstawy wartościowej przesuwały się w bliżej nieokreślonej przyszłość. Nic na razie nie wskazuje na to, by dostosowanie polskiego systemu opodatkowania nieruchomości do rozwiązań przyjętych w rozwiniętych krajach UE zostało wkrótce wdrożone.

Owsiak S., *Teoretyczne podstawy doktryny fiskalnej Polski*, w: *Wybrane zagadnienia teorii oraz praktyki finansów*, red. J. Nowakowski, J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2005.

Ruśkowski E., *Reforma dochodów JST a reforma systemu podatkowego w Polsce*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin 2003.
Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, Difin, Warszawa 2004.

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. o referendum lokalnym, Dz.U. z 2000 r., nr 88, poz. 985.

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz.U. z 2001 r., nr 142, poz. 1591.