

**Sławomira Kańduła**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
e-mail: slawomira.kandula@ue.poznan.pl

---

## **W SPRAWIE FUNKCJI WYRÓWNAWCZEJ UDZIAŁÓW JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W PODATKACH WSPÓLNYCH**

---

### **AS FAR AS THE EQUALISING FUNCTION OF THE SHARES OF LOCAL SELF-GOVERNMENT UNITS IN THE COMMON TAXES IS CONCERNED**

---

DOI: 10.15611/pn.2017.485.17

JEL Classification: H71, H73

**Streszczenie:** Za zaliczaniem udziałów w podatkach wspólnych do dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego (JST) przemawiają niektóre cechy tych dochodów. Przeciwnicy takiego przyporządkowania argumentują jednak, że stoi ono w sprzeczności z teorią federalizmu fiskalnego, m.in. dlatego, że udziały te mogą pełnić funkcję finansowania zadań, wyrównawczą i stymulacyjną. Można rozważać także ich właściwości stabilizujące dochody JST. Tylko niektóre z tych funkcji przypisuje się typowym dochodom własnym. W artykule scharakteryzowano funkcje udziałów JST w podatkach wspólnych oraz zbadano, czy udziały pełnią funkcję wyrównawczą w budżetach gmin. Podmiotem badań były wszystkie gminy w Polsce, a jego zakres czasowy obejmował lata 2004–2014. Badanie polegało na określeniu zróżnicowania dochodów podatkowych gmin oraz dochodów podatkowych pomniejszonych o kwoty udziałów gmin w podatkach państwowych.

**Słowa kluczowe:** jednostki samorządu terytorialnego, udziały w podatkach wspólnych, funkcje dochodów publicznych.

**Summary:** Some characteristics of the shares in the common taxes indicate that they should be counted as local self-governments' own incomes. The opponents of this idea, however, argue that it is in contradiction with the theory of fiscal federalism, inter alia, because these shares can perform an equalising and activating function, as well as finance the own tasks of local self-government units. Their income-stabilising functions in local self-government units may also be considered. Only some of these functions are attributed to typical own incomes. The article characterizes the share of municipalities in the common taxes and investigates whether they perform an equalising function. This study concerned all municipalities in Poland and its time span covered the years 2004-2014. This study consisted in determining the differences in tax revenues of municipalities and tax revenues minus the amounts of municipal capital shares in state taxes.

**Keywords:** local self-government units, sub-central tax-sharing, functions of public revenues.

## 1. Wstęp

Konsekwencją decentralizacji władzy publicznej jest podział zadań i wydatków publicznych oraz dochodów publicznych, głównie podatkowych, pomiędzy organy państwowe i samorządowe. Jego efektem jest przekazanie jednostkom samorządu terytorialnego (JST) podatków lokalnych i innych dochodów własnych. Podział dochodów publicznych determinuje relacje między władzami publicznymi poszczególnych szczebli i ma podstawowe znaczenie z punktu widzenia samodzielności JST, ale zwykle prowadzi do nieadekwatności ich dochodów własnych do rodzaju i zakresu wykonywanych przez nie zadań publicznych oraz wywołuje różnice w ich dochodach w przeliczeniu na mieszkańca. Tej nieadekwatności i różnicom tym próbuje się przeciwdziałać, przekazując JST inne dochody: udziały w podatkach (dochodach) wspólnych, subwencje, dotacje.

Krajowa literatura na temat udziałów JST w podatkach wspólnych (państwowych) jest stosunkowo bogata i wielowątkowa. Jednym z nurtów badawczych jest kwestia zaliczania udziałów w podatkach wspólnych do dochodów własnych JST (np. [Kotlińska 2009; Wójtowicz 2013]). Zgodnie z ustawą o dochodach JST z 2003 roku udziały te są dochodami własnymi JST. Za przyporządkowaniem udziałów do tych dochodów przemawiają różne przesłanki, w tym odnoszące się do cech obu grup dochodów oraz pełnionych przez nie funkcji. Przedmiotem artykułu są funkcje udziałów JST w podatkach wspólnych (państwowych). Jego celem jest scharakteryzowanie cech oraz funkcji tych dochodów oraz zbadanie, czy pełnią one funkcję wyrównawczą w budżetach gmin w Polsce. W artykule przyjęto następującą tezę: udziały gmin w podatkach wspólnych zmniejszają zróżnicowanie ich dochodów podatkowych w przeliczeniu na mieszkańca.

Artykuł skonstruowano następująco: po wprowadzeniu przedstawiono pojęcie oraz cechy udziałów JST w podatkach wspólnych. W punkcie trzecim scharakteryzowano funkcje tych dochodów a w czwartym omówiono, w kontekście funkcji wyrównawczej, kryteria podziału wpływów z podatków wspólnych między JST. Następnie przedstawiono metodę badań i uzyskane wyniki. W zakończeniu odniesiono się do celu i tezy artykułu oraz wskazano kierunki dalszych badań.

## 2. Cechy udziałów JST w podatkach wspólnych

Udziały JST w dochodach innych podmiotów są formą podziału dochodów publicznych płynących z tego samego źródła między państwo a samorząd terytorialny. Udział jako źródło dochodów JST oznacza uprawnienie tych jednostek do partycypowania w wykonanych dochodach budżetu państwa lub JST innego szczebla. Najczęściej są to dochody z podatków, ale nie można wykluczyć ustanowienia udziałów w innych dochodach<sup>1</sup>. Partycypujący w dochodach innego podmiotu nie ma wpływu ani na

---

<sup>1</sup> W Polsce przykładem takiego rozwiązania jest udział gmin we wpływach z opłaty eksploatacyjnej, chociaż opłata ta wykazuje cechy daniny podatkowej. Ponadto samorząd powiatowy ma udział

kształtowanie konstrukcji tego źródła dochodów, ani na jego wymiar i pobór. Jego władztwo podatkowe sprowadza się do przejmowania wpływów i ich rozdysponowywania. Według E. Kornberger-Sokołowskiej [2013, s. 118] udziały w podatkach wspólnych są zarówno instrumentem redystrybucji pionowej, jak i poziomej, dlatego że w przepisach prawnych określa się nie tylko zasady podziału podatków między państwo i samorząd terytorialny, ale także proporcje i kryteria alokacji środków finansowych między poszczególne kategorie JST i konkretne wspólnoty samorządowe.

Zakres definicji	Cechy udziałów JST	Zakres definicji
Szeroka definicja – udziały w ścisłym znaczeniu ( <i>stricte tax sharing</i> )	1. JST partycypują w ryzyku cyklicznych zmian dochodów w podatku wspólnym	Wąska definicja – udziały „zwykłe”
	2. JST mają swobodę wydatkowania dochodów z tytułu udziałów	
	3. Konstrukcja udziałów jest stabilna	
	4. Udziały dzielone są proporcjonalnie do wysokości środków wypracowywanych na terenie danej JST	
<b>Przykłady występowania:</b> Polska (udział w PIT i CIT), Hiszpania (udział regionów w VAT i podatku akcyzowym)	Brak spełnienia którejs z trzech pierwszych cech oznacza, że udział jest w rzeczywistości subwencją (lub dotacją)	<b>Przykłady występowania:</b> Wielka Brytania (udział w podatku od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, Czechy i Węgry (udział w PIT), Niemcy (udział landów w VAT), Szwajcaria (udział kantonów w PIT)
	<b>Przykłady występowania:</b> Francja (udział departamentów i regionów w podatku od paliw oraz w podatku od ubezpieczeń)	

**Rys. 1.** Sposoby definiowania udziałów JST w podatkach wspólnych

Źródło: na podstawie [Swianiewicz 2011, s. 61–62].

Udziały JST w podatkach wspólnych można zdefiniować w wąskim i szerokim ujęciu (rys. 1). Podstawą do sformułowania tych definicji są cechy, którymi mogą się one charakteryzować [Blöchliger, Petzold 2009, s. 4–5]. W wąskim ujęciu udziałami JST w podatkach wspólnych można nazwać te dochody, które charakteryzują się następującymi cechami: mają przeznaczenie ogólne, JST partycypują w ryzyku cyklicz-

(25%) w dochodach majątkowych Skarbu Państwa; jest to forma wynagrodzenia za gospodarowanie przez starostę zasobem nieruchomości Skarbu Państwa.

nych zmian dochodów w podatku wspólnym, ich konstrukcja jest stabilna. W szerszym rozumieniu udziałami w podatkach wspólnych są te dochody, które mają wszystkie wymienione cechy, a dodatkowo dzielone są proporcjonalnie do wysokości środków wypracowywanych na terenie danej JST. Brak spełnienia którejs z trzech pierwszych cech oznacza, że udział jest w rzeczywistości subwencją (lub dotacją).

W Polsce gminy, powiaty i województwa mają udział w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) oraz w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT). Konstrukcję tych udziałów uregulowano w ustawie o dochodach JST [Ustawa z 13 listopada 2003]. Jest ona szeroko omawiana w literaturze przedmiotu, więc zostanie w tym miejscu pominięta.

Konsekwencją zaliczenia udziałów w obu podatkach do dochodów własnych JST jest ich ujmowanie we wskaźniku dochodów podatkowych gmin ( $G$ ), powiatów ( $P$ ) i województw ( $W$ ). Tym samym udziały są uwzględniane w kalkulacji niektórych części subwencji ogólnej dla JST.

### 3. Funkcje udziałów JST w podatkach wspólnych – przegląd literatury

Udziały JST w podatkach wspólnych mogą pełnić następujące funkcje: finansowania zadań (fiskalną), wyrównawczą i stymulacyjną (aktywizującą, motywacyjną) [Kornberger-Sokołowska 2013, s. 117]. Można rozważać także ich działanie stabilizacyjne [Wójtowicz 2014].

Pełnienie przez udziały w podatkach wspólnych *funkcji finansowania zadań* wynika z motywów ich przekazywania JST. Konsekwencją podziału zadań i wydatków publicznych między państwo a JST jest bowiem konieczność ustawowej repartycji dochodów publicznych. Podział tych dochodów „musi łączyć się z rozkładem zadań publicznych i wydatków (ciężarów), jakie te zadania powodują” [Borodo 2004, s. 17], co oznacza, że dochody publiczne przekazane JST powinny być adekwatne do zakresu wykonywanych zadań. Jeżeli przekazanie JST dochodów z podatków i opłat lokalnych nie zapewnia tej adekwatności, państwo dzieli dochody ze źródeł wspólnych oraz przekazuje subwencje i dotacje. Funkcja fiskalna oznacza przekazywanie JST środków finansowych, które – w warunkach niewystarczających dochodów własnych – mają uprawdopodobnić spełnienie zasady adekwatności. Wydaje się, że jest to główny motyw przekazywania JST udziałów w podatkach wspólnych (pominawszy motyw polityczny, według którego przekazując udziały (a nie podatki lokalne), państwo utrzymuje dominującą pozycję w strukturze władzy publicznej i może prowadzić jednolitą w państwie politykę podatkową).

Badanie pełnienia przez udziały tej funkcji jest trudne ze względu na to, że do tej pory nie udało się skwantyfikować zasady adekwatności. Ocena pełnienia tej funkcji można formułować na podstawie badania: wysokości kwoty dochodów z udziałów JST i dynamiki jej zmiany, udziału dochodów z tego tytułu w dochodach JST ogółem oraz stopnia pokrycia wydatków wpływami z udziałów. Ocena ta jest utrudnio-

na, bo udziały razem z typowymi dochodami własnymi oraz dochodami z subwencji stanowią jedną pulę środków przeznaczanych na finansowanie zadań własnych JST. Poza tym w sprawozdawczości nie wyodrębnia się wydatków na zadania własne. Oprócz tego co roku zmienia się konstrukcja podatków, w których przyznawane są udziały, zmienia się też procentowa wysokość udziału gmin w PIT.

Udziały JST w podatkach wspólnych mogą pełnić *funkcję stymulacyjną*, która może być rozumiana dwojako. Przyznając JST udziały w podatkach dochodowych, organy państwa dążą do tego, aby JST wykorzystywały przysługujące im instrumenty interwencjonizmu samorządowego do stymulowania społecznego i gospodarczego rozwoju wspólnoty samorządowej oraz wzrostu dochodów publicznych [Kornberger-Sokołowska 2013, s. 117]. Należy stanowczo podkreślić, że oddziaływanie JST na wzrost liczby i wydajności źródeł dochodów publicznych ma jedynie charakter pośredni, gdyż JST nie decydują ani o konstrukcji podatków państwowych, ani o konstrukcji ustanowionych w nich udziałów. Omawianą funkcję można też łączyć z procesami konsolidacji terytorialnej. W Polsce w przypadku dobrowolnego połączenia się dwóch lub więcej liczby gmin bądź powiatów wskaźnik udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych zwiększa się o pięć punktów procentowych (przez pięć lat). Udziały mogą więc służyć do promowania powstawania większych JST i aktywizowania rozwoju gospodarczego istniejących JST. Odpowiedź na pytanie, czy udziały pełnią tę funkcję, wymaga przeprowadzenia badań ankietowych.

*Funkcja wyrównawcza* udziałów może polegać na doprowadzeniu do osiągnięcia bardziej równomiernego rozkładu publicznych środków finansowych pomiędzy JST poszczególnych szczebli w przeliczeniu na mieszkańca. Dochody własne JST powinny umożliwić im dostarczanie podobnego poziomu lokalnych (lub regionalnych) dóbr publicznych przy porównywalnym poziomie obciążeń podatkowych. Jednak nierównomierne przestrzenne rozmieszczenie źródeł dochodów własnych różnicuje dochody JST na mieszkańca i ich możliwości zaspokajania potrzeb. Jest to jedna z przesłanek przekazywania JST transferów budżetowych (dochodów obcych), do których zgodnie z teorią federalizmu fiskalnego powinny być przyporządkowane udziały w podatkach wspólnych. Realizację celów wyrównawczych przypisuje się udziałom gmin w podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku dochodowym od osób prawnych i podatku od wartości dodanej (VAT) w Czechach, a w tych samych podatkach i w podatku od nieruchomości w Austrii oraz w VAT w Niemczech. Podatki w celach wyrównawczych wykorzystuje się też w Australii, Turcji, na Węgrzech [Blöchliger, Rabesona 2009, s. 11] oraz w Chorwacji [Primorac 2015].

*Stabilność*, która jest jedną z pożądanых cech dochodów JST, rozpatruje się w powiązaniu z koniunkturą gospodarczą. Zazwyczaj przyjmuje się, że dochody publiczne są stabilne, jeżeli zapewniają budżetowi stałe i wystarczające (adekwatne) środki bez względu na wahania koniunkturalne [Surówka 2008, s. 88]. K. Wójtowicz [2014, s. 138–139] patrzy na stabilność szerzej. W jej rozumieniu dochody pełnią funkcję stabilizacyjną, jeżeli:

- charakteryzują się wydajnością fiskalną umożliwiającą przynajmniej wykonywanie podstawowych zadań bieżących,

- nie są silnie uzależnione od wahań koniunkturalnych,
- odznaczają się cechą stałości przejawiającą się we względnej stabilizacji ich konstrukcji,
- zapewniają JST odpowiedni zakres samodzielności finansowej.

Ocena spełniania przez udziały tak rozumianej funkcji stabilizacyjnej jest trudna i niejednoznaczna z kilku powodów. Po pierwsze, do tej pory nie skwantyfikowano, kiedy dochody te są/będą odpowiednio wydajne fiskalnie. Po drugie, wysokość dochodów z udziałów (szczególnie w CIT) jest silnie uzależniona od cyklu koniunkturalnego [Swianiewicz, Łukomska 2010, s. 22]. Po trzecie, wprowadzenie konstrukcja obu udziałów jest względnie stabilna, ale co roku zmienia się konstrukcja podatków dochodowych, w których są one ustanowione. Po czwarte, niektóre cechy udziałów sprzyjają samodzielności finansowej JST, podczas gdy inne ją ograniczają.

#### **4. Kryteria podziału dochodów z tytułu podatków wspólnych a funkcja wyrównawcza udziałów**

Wyróżnia się dwie koncepcje konstrukcji udziałów JST w podatkach wspólnych. Po pierwsze, JST mogą mieć udziały w kwocie podatku zapłaconego przez podatników danej gminy, powiatu lub województwa. Tak skonstruowane udziały wykazują niektóre cechy podatków lokalnych/regionalnych i mogą spowodować powstanie dużego zróżnicowania dochodów między JST danego szczebla. Po drugie, JST mogą mieć udziały w ogólnokrajowych wpływach pochodzących z podatku wspólnego [Borodo 2004, s. 28]. Odmianą drugiej koncepcji jest przyznanie JST, np. gminom, udziału w kwocie podatku zebranego z obszaru danego województwa. Tak skonstruowane udziały wykazują cechy subwencji [Niezgoda 2012, s. 213–215].

Kwotę dochodów z podatku wspólnego przeznaczoną dla JST można dzielić według kryterium miejsca powstawania dochodu lub miejsca siedziby podatnika. W pierwszym przypadku udział w PIT kierowany jest do tej JST, na której terenie podatnik świadczy pracę lub prowadzi samodzielną działalność gospodarczą, a udział w CIT tam, gdzie podatnik ma siedzibę lub zakłady (oddziały). Pozwala to na powiązanie wysokości otrzymanych dochodów z miejscową bazą podatkową. Podział dochodów według drugiego kryterium oznacza, że udział w PIT wpływa do budżetu tej JST, na której terenie podatnik mieszka, a udział w CIT tam, gdzie ma siedzibę lub prowadzi działalność gospodarczą poprzez ulokowane na obszarze JST zakłady (oddziały).

W dużym stopniu wybór jednego z tych kryteriów zależy od funkcji, jaką w zamierzeniu ustawodawcy mają pełnić udziały. Wybór ten zdeterminowany jest jednym z trzech czynników [Niezgoda 2012, s. 216]:

- powiązaniem z miejscową (lokalną lub regionalną bazą podatkową),
- powiązaniem z wykonywaniem zadań własnych JST,
- potrzebą zapewnienia równomiernego rozmieszczenia źródeł dochodów JST ze względu na zunifikowany zakres zadań JST danego szczebla.

Położenie nacisku na pierwszy czynnik warunkuje zastosowanie udziałów w funkcji stymulacyjnej, której nie mogą jednak pełnić w oderwaniu od innych. Drugi czynnik kojarzy się z funkcją finansowania zadań, a danie priorytetu czynnikowi trzeciemu wskazuje na chęć zmniejszania za pomocą udziałów zróżnicowania dochodów JST danego szczebla (szerzej: [Nieżgoda 2012, s. 216–233]).

## 5. Metoda badań i źródła danych

Weryfikacja postawionej tezy polegała na zbadaniu zróżnicowania dochodów podatkowych gmin ujętych we wskaźniku dochodów podatkowych  $Gg$  oraz zróżnicowaniu analogicznych dochodów, ale pomniejszonych o wysokość udziałów w PIT i CIT (oznaczonych  $Gg-U$ ). Obliczeń dokonano za pomocą typowych miar stosowanych do pomiaru różnic między JST, tj.: wskaźnik minimum i maksimum jako procent średniej, odchylenie standardowe, współczynnik zmienności ważony liczbą ludności, nieważony współczynnik Giniego. Ich budowę oraz interpretację zamieszczono w tab. 1.

**Tabela 1.** Charakterystyka wybranych miar zróżnicowania dochodów JST

Nazwa miernika	Konstrukcja miernika	Interpretacja
1	2	3
Wskaźnik minimum i maksimum jako procent średniej	$\text{wskaźnik}_{\min} = \frac{y_{\min}}{\bar{y}} \times 100\%$ $\text{wskaźnik}_{\max} = \frac{y_{\max}}{\bar{y}} \times 100\%$ <p>gdzie: <math>y_{\max}</math> – gmina o najwyższych dochodach <i>per capita</i>; <math>y_{\min}</math> – gmina o najniższych dochodach <i>per capita</i>; <math>\bar{y}</math> – średnia krajowa danych dochodów <i>per capita</i></p>	Obrazuje najniższy i najwyższy poziom badanych dochodów JST w relacji do wielkości średniej
Odchylenie standardowe ( $SD_U$ )	$SD_U = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^N (y_i - \bar{y})^2}{N}}$ <p>gdzie: <math>y_i</math> – wysokość dochodów gminy <i>per capita</i>; <math>\bar{y}</math> – średnia dla całego państwa wysokość dochodów <i>per capita</i>; <math>N</math> – liczba gmin</p>	Im mniejsza jest wartość odchylenia, tym więcej jest obserwacji skupionych wokół średniej. Większa wartość oznacza, że rozkład badanej cechy jest bardziej równomierny i więcej jest skrajnych wyników
Ważony współczynnik zmienności ( $CV_w$ )	$CV_w = \frac{\sqrt{\sum_i (y_i - \bar{y})^2 \frac{p_i}{P}}}{\bar{y}}$ , gdzie: $\bar{y} = \sum_{i=1}^N y_i \frac{p_i}{P}$ <p>gdzie: <math>y_i</math> – dochody gminy <i>per capita</i>; <math>N</math> – liczba gmin; <math>\bar{y}</math> – ważona średnia krajowa badanych dochodów; <math>p_i</math> – liczba ludności w gminie; <math>P</math> – liczba mieszkańców w państwie</p>	Pokazuje rozproszenie cechy wokół średniej. Miernik kształtuje się od 0, które oznacza idealną równość, do $\sqrt{\frac{(P - p_i)}{p_i}}$ , który oznacza doskonałą nierówność, np. gdy jedna gmina dysponuje wszystkimi dochodami. Im wyższy jest ten współczynnik, tym większa jest nierówność

1	2	3
Nieważony współczynnik Giniego ( $G_u$ )	$G_u = \frac{\sum_{i=1}^N (2i-N-1)y_i}{N^2 \bar{y}}$ , gdzie: $\bar{y} = \frac{1}{N \sum_{i=0}^N y_i}$	Kształtuje się od 0 dla doskonałej równości (braku koncentracji) do 1 oznaczającego doskonałą nierówność, czyli pełną koncentrację

Źródło: [Kańduła 2016, s. 122–123].

Podmiotem badań były wszystkie gminy w Polsce, a jego zakres czasowy obejmował lata 2004–2014. W badaniu wykorzystano dane statystyczne pochodzące z rocznych sprawozdań z wykonania planu dochodów budżetowych gmin (Rb-27S), które otrzymano z Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy. Wykorzystano też dane na temat wskaźników  $G$  i  $Gg$ , które otrzymano z Ministerstwa Finansów. Skorzystano także z danych Głównego Urzędu Statystycznego na temat liczby ludności poszczególnych gmin.

## 6. Zróżnicowanie dochodów podatkowych gmin w Polsce

W tabeli 2 i tabeli 3 przedstawiono wyniki obliczeń dotyczących zróżnicowania dochodów podatkowych gmin ujętych we wskaźniku  $Gg$  oraz zróżnicowania dochodów podatkowych pomniejszonych o wysokość dochodów z udziałów w PIT i CIT (oznaczonych  $Gg-U$ ).

**Tabela 2.** Wysokość i zróżnicowanie dochodów podatkowych gmin w Polsce w latach 2004–2014

Lata	Wskaźnik (w zł)			Wskaźnik min (w zł)			Wskaźnik maks. (w zł)		
	$Gg$	$Gg-U$	zmiana	dla $Gg$	dla $Gg-U$	zmiana	dla $Gg$	dla $Gg-U$	zmiana
2004	714,71	365,22	0,49	166,28	3,68	0,98	28 901,12	27 728,85	0,04
2005	747,12	363,12	0,51	163,08	5,63	0,97	29 514,11	28 258,66	0,04
2006	793,43	345,28	0,56	164,08	11,07	0,93	30 404,61	28 105,84	0,08
2007	866,72	309,45	0,64	183,92	9,51	0,95	29 596,01	27 061,21	0,09
2008	954,74	335,24	0,65	197,93	0,83	1,00	30 152,85	27 563,33	0,09
2009	1119,2	531,65	0,52	230,4	31,27	0,86	29 966,14	25 902,54	0,14
2010	1210,6	630,04	0,48	281,25	95,20	0,66	31 113,75	24 919,07	0,20
2011	1180,2	542,90	0,54	258,73	8,04	0,97	33 455,43	28 906,40	0,14
2012	1195,7	529,56	0,56	254,3	48,09	0,81	38 483,64	38 050,88	0,01
2013	1276,3	590,55	0,54	283,36	59,01	0,79	33 123,99	29 481,07	0,11
2014	1358,9	617,69	0,55	343,59	32,63	0,91	33 560,89	30 293,14	0,10
średnia	1037,9	469,16	0,55	229,72	27,72	0,89	31 661,14	28 751,91	0,09

Źródło: na podstawie danych uzyskanych z Ministerstwa Finansów i RIO w Bydgoszczy.



**Tabela 3.** Zróżnicowanie dochodów podatkowych gmin w Polsce w latach 2004–2014 według podstawowych miar statystycznych

Lata	Odchylenie standardowe (w zł)			Współczynnik zmienności			Współczynnik Giniego		
	dla $Gg$	dla $Gg-U$	zmiana	dla $Gg$	dla $Gg-U$	zmiana	dla $Gg$	dla $Gg-U$	zmiana
2004	650,9	586,4	0,10	0,61	0,87	-0,43	0,19	0,27	-0,40
2005	674,4	601,9	0,11	0,61	0,91	-0,50	0,20	0,29	-0,46
2006	719,0	620,0	0,14	0,62	1,01	-0,62	0,21	0,33	-0,59
2007	724,4	607,3	0,16	0,59	1,14	-0,91	0,21	0,38	-0,83
2008	755,6	608,6	0,19	0,61	1,08	-0,78	0,20	0,35	-0,76
2009	796,3	593,4	0,25	0,59	0,72	-0,21	0,19	0,26	-0,32
2010	815,9	583,1	0,29	0,55	0,61	-0,10	0,19	0,23	-0,25
2011	926,1	749,8	0,19	0,57	0,78	-0,36	0,20	0,29	-0,43
2012	1391,4	1286,9	0,08	0,64	1,06	-0,65	0,23	0,36	-0,54
2013	952,9	782,1	0,18	0,54	0,76	-0,41	0,21	0,29	-0,43
2014	987,1	847,1	0,14	0,51	0,78	-0,54	0,20	0,30	-0,55
Średnia	854,0	715,1	0,17	0,59	0,88	-0,50	0,20	0,30	-0,51

Źródło: na podstawie danych uzyskanych z Ministerstwa Finansów i RIO w Bydgoszczy.

Skorygowany (pomniejszony) o udziały wskaźnik dochodów podatkowych gmin na mieszkańca był niższy od wskaźnika  $Gg$  o około 50%, a niekiedy nawet o ponad 60%. Pozbawienie gmin udziałów obnaża słabości systemu dochodów własnych, które w niektórych wspólnotach odznaczają się bardzo niską wydajnością. W skrajnym przypadku dochody te wyniosły około 27 zł na mieszkańca (średnia dla lat 2004–2014).

Z badania wynika, że zaliczenie udziałów do dochodów własnych gmin jest korzystne z punktu widzenia zmniejszenia zróżnicowania ich dochodów podatkowych ujętych we wskaźniku  $G$ , co oznacza, że udziały te pełnią funkcję wyrównawczą. We wszystkich latach odchylenie standardowe obliczone dla wskaźnika  $Gg-U$  było mniejsze niż dla wskaźnika  $Gg$ . Im mniejsza jest wartość odchylenia, tym więcej jest obserwacji skupionych wokół średniej arytmetycznej (wskaźnika  $G$ ). Większa wartość oznacza, że rozkład dochodów podatkowych jest bardziej równomierny. Kształtowanie się współczynnika zmienności wskazuje na umiarkowane zróżnicowanie dochodów podatkowych na mieszkańca obliczonych na podstawie wskaźnika  $Gg$  (współczynnik zawiera się w przedziale (0,35; 0,6)) i bardzo wysokie po pominięciu udziałów (współczynnik z przedziału (0,75; 1,0))<sup>2</sup>. Współczynnik Giniego

<sup>2</sup> Oceny zróżnicowania wskaźnika  $Gg$  oraz  $Gg-U$  za pomocą współczynnika zmienności dokonano na podstawie następującej skali: zróżnicowanie jest małe, jeżeli współczynnik ten przyjmuje wartości z przedziału (0; 0,35), umiarkowane (średnie), gdy zawiera się w przedziale (0,35; 0,6), duże (wysoko)

obliczony dla  $Gg$  i  $Gg-U$  w obu przypadkach wykazuje, że koncentracja dochodów podatkowych jest średnia (oba mieszczą się w przedziale  $(0,2; 0,5)$ )<sup>3</sup>, jednak zróżnicowanie dochodów podatkowych jest mniejsze, jeżeli uwzględnia się w nich wpływ z obu udziałów.

Wyrównawczy charakter udziałów gmin w podatkach wspólnych wydaje się być zgodny z poglądem E. Kornberger-Sokołowskiej [2013, s. 118], która twierdzi, że udziały w podatkach wspólnych są instrumentem redystrybucji pionowej i poziomej. Jednak uzyskane wyniki odbiegają od większości ocen formułowanych w literaturze przedmiotu (np. [Sochacka-Krysiak 2008, s. 17; Olejniczak 2016]). Jakie mogą być tego przyczyny? Po pierwsze, być może źródła podatków lokalnych są bardziej nierównomiernie rozłożone niż źródła podatków PIT i CIT. Po drugie, jeżeli podatnik CIT ma zakład (oddział) położony na terenie innej JST niż właściwa dla jego siedziby, to część dochodu z tytułu udziału w tym podatku jest przekazywana do budżetu JST, na której obszarze znajduje się ten zakład (oddział), proporcjonalnie do liczby zatrudnionych w nim osób na podstawie umowy o pracę. Umożliwia to transferowanie środków finansowych poza główne centra gospodarcze, co może wskazywać na pełnienie przez ten udział funkcji wyrównawczej. Po trzecie, wyniki te mogą oznaczać, że w dalszym ciągu podatnicy PIT rozliczają ten podatek i składają roczne zeznanie podatkowe w gminie, na terenie które są zameldowani, a nie w urzędzie skarbowym właściwym ze względu na miejsce zamieszkania. Praktyki te powodują odpływ środków z dużych miast.

## 7. Zakończenie

Przegląd literatury przedmiotu oraz przeprowadzone badanie własne upoważniają do stwierdzenia, że udziały w podatkach wspólnych pełnią funkcje podobne do funkcji subwencji ogólnej, z pierwszeństwem funkcji finansowania zadań. W szczególności zmniejszają one zróżnicowanie dochodów podatkowych gmin w przeliczeniu na mieszkańca, co oznacza, że pełnią funkcję wyrównawczą. Zaliczanie ich do kategorii dochodów własnych gmin w Polsce pozostaje zatem w sprzeczności z koncepcją federalizmu fiskalnego.

Wyniki badań przedstawionych w tym artykule są przyczynkiem do dyskusji i asumptem do dalszych poszukiwań. Wyniki te sugerują, że dochody z udziałów nie są jedynym dochodem różnicującym zdolność dochodową gmin na mieszkańca wyrażaną wysokością wskaźnika  $G$ . Za celowe uważam więc zbadanie: zróżnicowania dochodów oddzielnie z tytułu udziału w PIT i CIT, zróżnicowanie dochodów

---

kie), gdy można go przyporządkować do przedziału  $(0,6; 0,75)$ , oraz bardzo duże powyżej  $0,75$  [Ignatczyk, Chromińska 2004, s. 108–109].

<sup>3</sup> Przyjęto, że koncentracja jest niska, gdy współczynnik przyjmuje wartości z przedziału  $(0; 0,2)$ ; średnia, gdy zawiera się w przedziale  $(0,2; 0,5)$ , a wysoka, gdy jest on równy przynajmniej  $0,5$  [Czempas 2012, s. 72].

z tytułu podatków: od nieruchomości, rolnego, od środków transportowych oraz od czynności prawnych, które mają największe znaczenie w dochodach podatkowych gmin. Poza tym wydłużenie zakresu czasowego badań do 1992 roku umożliwiłoby zarówno zbadanie historycznego zróżnicowania dochodów gmin z tytułu udziałów, jak i ich właściwości wyrównawczych także wtedy (w latach 1991–1996), gdy podstawą obliczania udziałów była ogólna kwota wpływów z PIT z obszaru danego województwa, która dzielona była według stosunku liczby mieszkańców danej gminy do ogólnej liczby mieszkańców województwa. Wskazane jest również zbadanie zróżnicowania dochodów z udziałów w przekroju typów administracyjnych gmin oraz dla powiatów i województw.

## Literatura

- Blöchliger H., Petzold O., 2009, *Finding the Dividing Line Between Tax Sharing and Grants: A Statistical Investigation*, OECD Working Papers on Fiscal Federalism, no. 10, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/5k97b10vbnw-en>.
- Blöchliger H., Rabesona J., 2009, *The Fiscal Autonomy of Sub-central Governments: An Update*, OECD Working Papers on Fiscal Federalism, no. 9, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/5k97b111wb0t-en>.
- Borodo A., 2004, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, LexisNexis, Warszawa.
- Czempas J., 2012, *Współczynnik koncentracji k jako miara zróżnicowania dochodów i inwestycji gmin*, Metody ilościowe w badaniach ekonomicznych, t. XIII/1, s. 69–81.
- Ignatczyk W., Chromińska M., 2004, *Statystyka. Teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Poznań.
- Kańduła S., 2016, *Międzygminne nierówności dochodowe i efekty ich wyrównywania (na przykładzie gmin województwa lubuskiego)*, Zeszyty Naukowe PTE w Zielonej Górze, nr 4, *Nierówności społeczne a rozwój gospodarczy*, red. M.A. Paszkowicz, B. Ślusarz, s. 117–133.
- Kornberger-Sokołowska E., 2013, *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce*, LexisNexis, Warszawa.
- Kotlińska J., 2009, *Dochody własne jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, nr 3, s. 143–161.
- Niezgoda A., 2012, *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, LEX, Warszawa.
- Olejniczak J., 2016, *Znaczenie udziałów w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa dla budżetów gmin miejskich województwa dolnośląskiego w latach 1996–2014*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 425, *Ekonomia, Finanse, Bankowość*, s. 111–124.
- Primorac M., 2015, *The effectiveness of fiscal equalization in Croatia*, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, vol. 28, no. 1, s. 299–311, DOI: 10.1080/1331677X.2015.1043780.
- Sochacka-Krysiak H., 2008, *Lokalne daniny publiczne jako źródło dochodów własnych samorządu terytorialnego – doświadczenia i perspektywy*, [w:] *Współczesne problemy finansów i gospodarki jednostek samorządu terytorialnego*, red. S. Kańduła, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań, s. 11–24.
- Surówka K., 2008, *Adekwatność dochodów JST w Polsce do zakresu realizowanych zadań bieżących po roku 2003*, [w:] *Współczesne problemy finansów i gospodarki jednostek samorządu terytorialnego*, red. S. Kańduła, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań, s. 88–116.

- Swianiewicz P., 2011, *Finanse samorządowe. Koncepcje, realizacja, polityki lokalne*, Municipium, Warszawa.
- Swianiewicz P., Łukomska J., 2010, *Spowolnienie gospodarcze a sytuacja finansowa samorządów terytorialnych*, *Finanse Komunalne*, nr 5, s. 7–32.
- Ustawa z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, tekst jedn. Dz.U. 2016, poz. 198.
- Wójtowicz K., 2013, *Udziały samorządów w podatkach państwowych – własne czy obce źródło dochodów JST? Dylematy teorii a praktyka budżetowa wybranych państw*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* nr 306, *Finanse publiczne*, red. J. Sokołowski, A. Żabiński, s. 501–512.
- Wójtowicz K., 2014, *Udział w podatkach państwowych a problem stabilności fiskalnej jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia*, vol. XLVIII, 2, Sectio H, s. 135–143.