

Katarzyna Wójtowicz

## Udziały jednostek samorządu terytorialnego w podatkach państwowych

### Shares of local government units in national taxes

The aim of this paper is to explore the rationale for the reform of the shares of local government units (LGUs) in national income taxes in Poland as well as to evaluate the selected proposals for changes in this area. The paper begins by outlining the definition and the basic features of tax sharing in the context of fiscal federalism. The next section provides an overview of the tax shares operating in some OECD countries. The main part of the article focuses on the key principles of the tax sharing system in Poland. The author briefly examines the fiscal efficiency of this source of local revenue in different types of Polish LGUs and the most significant dysfunctions of Polish local tax shares. The final section investigates the most important proposals for the reform of tax sharing and discusses their advantages and disadvantages.

<b>DOI</b>	<a href="https://doi.org/10.31268/StudiaBAS.2021.09">https://doi.org/10.31268/StudiaBAS.2021.09</a>
<b>Słowa kluczowe</b>	samorząd terytorialny w Polsce, udziały podatkowe, jednostki samorządu terytorialnego, podatki dochodowe, federalizm fiskalny
<b>Keywords</b>	local government in Poland, tax sharing, local government units, income taxes, fiscal federalism
<b>O autorce</b>	doktor hab., adiunkt Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie • ✉ <a href="mailto:kwojtowi@hektor.umcs.lublin.pl">kwojtowi@hektor.umcs.lublin.pl</a> • ORCID 0000-0002-7049-0063

## Wstęp

Trwający kryzys pandemiczny uwypuklił istniejącą już wcześniej, choć obecnie spotęgowaną przez pandemię koronawirusa, nieadekwatność dochodów jednostek samorządu terytorialnego (JST) w Polsce do przekazanych im do realizacji zadań publicznych. Doprowadził do pogłębienia nierównowagi fiskalnej w budżetach samorządowych oraz nasilił dysproporcje między potencjałami ekonomicznymi i finansowymi samorządów terytorialnych.

Doświadczane obecnie zakłócenia i wstrząsy mogą jednak stać się okazją do przemyślenia istniejącego systemu zasilania finansowego JST w Polsce i dostosowania go do ambitnych wyzwań czekających na realizację już po wyjściu z kryzysu, związanych z zapewnieniem długotrwałej stabilności fiskalnej i decyzyjnej jednostek samorządu terytorialnego. Istotną rolę w tym procesie może odegrać właściwie skonstruowany model repartycji wpływów podatkowych między państwo a te jednostki.

Cele artykułu to usystematyzowanie przesłanek oraz ocena wybranych propozycji usprawnienia i przebudowy systemu udziałów jednostek samorządu terytorialnego w podatkach państwowych w Polsce z perspektywy zarówno teoretycznych postulatów doktryny federalizmu fiskalnego, jak i praktycznych doświadczeń innych państw.

W pierwszej części artykułu zaprezentowano definicję i główne cechy udziałów podatkowych jednostek samorządowych w kontekście koncepcji federalizmu fiskalnego. W części drugiej

dokonano klasyfikacji głównych typów udziałów podatkowych funkcjonujących na świecie. Następnie omówiono ewolucję zasad konstrukcyjnych oraz funkcji udziałów JST w podatkach wspólnych w Polsce. W szczególności skupiono się na ocenie wydajności fiskalnej tego źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego oraz czynników kształtujących tę wydajność. Wszystko to pozwoliło na zidentyfikowanie najważniejszych dysfunkcji udziałów podatkowych oraz na omówienie dotychczasowych propozycji modernizacji tego systemu wraz ze wskazaniem ich zalet i wad. W podsumowaniu zarekomendowano kierunki dalszych potencjalnych zmian w tej dziedzinie.

## Pojęcie i cechy udziałów podatkowych (*tax sharing*) jako źródła dochodów JST

Udziały w podatkach wspólnych stanowią jedną z form podziału dochodów podatkowych między szczebel rządowy a szczebel samorządowy w wielu państwach<sup>1</sup>. Istota udziałów sprowadza się do czerpania przez określony podmiot publicznoprawny części wpływów płynących ze wspólnego dla innych podmiotów źródła podatkowego<sup>2</sup>.

Ustanowienie instytucji udziałów podatkowych jest próbą znalezienia kompromisu między potrzebą zachowania samodzielności finansowej JST a koniecznością utrzymania stabilności finansów publicznych i równowagi całego systemu społeczno-ekonomicznego<sup>3</sup>. Zgodnie z postulatami federalizmu fiskalnego repartycja dochodów publicznych między szczeble władzy publicznej powinna mieć charakter wtórny wobec podziału zadań publicznych<sup>4</sup>. Główną funkcją władz lokalnych powinna być efektywna alokacja dóbr publicznych na rzecz mieszkańców, a wysokość zasobów finansowych jednostek terytorialnych powinna zależeć od kosztów świadczenia usług na szczeblu JST. Wymóg ten spełniają przede wszystkim autonomicznie kształtowane przez samorządy terytorialne dochody z opłat oraz powiązane z lokalną bazą podatkową podatki samorządowe<sup>5</sup>. Niestety w większości państw wysokość pozyskanych w ten sposób dochodów własnych JST jest niewspółmierna do ich potrzeb wydatkowych. Przyczynia się to do pogłębienia nierównowagi pionowej oraz poziomej i wymaga zastosowania mechanizmów wyrównawczych, które pozwolą uzupełnić zasoby finansowe JST przy zachowaniu związku z potencjałem ekonomicznym poszczególnych jednostek. Jest to możliwe dzięki udziałowi JST w podatkach wspólnych. Wprawdzie JST na ogół nie mają bezpośredniego wpływu na wysokość tak uzyskiwanych środ-

1 S. Kańduła, *PIT komunalny jako nowa forma dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, „Infos” 2016, nr 16(220), Biuro Analiz Sejmowych.

2 K. Wójtowicz, *Udziały samorządów w podatkach państwowych – własne czy obce źródło dochodów JST? Dylematy teorii a praktyka budżetowa wybranych państw*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2013, nr 306.

3 *Ibidem*.

4 M. Poniatowicz, R. Dziemianowicz, *Udziały samorządu terytorialnego w państwowych podatkach dochodowych w aspekcie postulatów teoretycznych federalizmu fiskalnego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, <https://doi.org/10.17951/h.2016.50.1.295>.

5 A. Shah, *The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Market Economies*, The World Bank, Washington 1994.

ków finansowych, mogą jednak pośrednio oddziaływać na wielkość źródła podatkowego, w którym partycypują, np. przez stymulowanie rozwoju aktywności podlegającej opodatkowaniu.

Wszystko to powoduje, że udziały podatkowe trudno jest jednoznacznie przyporządkować do jednej z dwóch tradycyjnie wskazywanych w teorii federalizmu fiskalnego rozłącznych kategorii dochodów samorządowych, tj. dochodów własnych lub transferów zewnętrznych. Znaczący temat H. Blöchliger i O. Petzold próbują nadać ramy rozumieniu pojęcia „udziały” i proponują własny podział według następujących kryteriów<sup>6</sup>:

- partycypacji samorządów terytorialnych w ryzyku zmian dochodów z podatków wspólnych, wywołanych wahaniami cyklu koniunkturalnego;
- bezwarunkowości pojmowanej w ten sposób, że dochody z udziałów podatkowych nie są przeznaczone na określone z góry cele;
- stabilności formuły udziałów podatkowych obligującej do tego, by algorytm ich konstrukcji był określany *ex ante* i nie zmieniał się w trakcie roku podatkowego;
- indywidualnej proporcjonalności tłumaczonej tak, że udziały podatkowe są współmierne do wielkości bazy podatkowej powiązanej z danym terytorium.

Dochody podatkowe JST mające wszystkie powyższe cechy H. Blöchliger i O. Petzold określają mianem udziałów w wąskim znaczeniu (*strict tax sharing*) i zaliczają do dochodów własnych. Z kolei udziały niespełniające warunku indywidualnej proporcjonalności i realizujące przy tym funkcję wyrównawczą są nazywane udziałami podatkowymi w szerokim znaczeniu (*tax sharing*) lub – ze względu na ich podobieństwo do transferów budżetowych – udziałami w dochodach wspólnych (*revenue sharing*)<sup>7</sup> (por. rysunek 1). Niespełnienie przez udziały podatkowe któregośkolwiek z trzech pierwszych kryteriów powoduje, że są one klasyfikowane jako dotacje (lub subwencje).

### Rysunek 1. Sposoby definiowania i klasyfikacja udziałów JST w podatkach wspólnych



Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Kim, *The Role of Intergovernmental Fiscal Institutions: The Case of Tax Sharing* [w:] *Institutions of Intergovernmental Fiscal Relations. Challenges Ahead*, red. J. Kim, H. Blöchliger, OECD Publishing, Paris 2015.

6 H. Blöchliger, O. Petzold, *Finding the Dividing Line Between Tax Sharing and Grants. A Statistical Investigation*, „OECD Working Papers on Fiscal Federalism” 2009, nr 10, <https://doi.org/10.1787/5k97b10wbnw-en>.

7 J. Kim, *The Role of Intergovernmental Fiscal Institutions. The Case of Tax Sharing* [w:] *Institutions of Intergovernmental Fiscal Relations. Challenges Ahead*, red. J. Kim, H. Blöchliger, OECD Publishing, Paris 2015.

## Udziały podatkowe w praktyce państw OECD

Analiza doświadczeń wybranych państw OECD w zakresie udziałów JST w podatkach wspólnych wskazuje, że jest to kategoria dość zróżnicowana.

W tabeli 1 porównano konstrukcję udziałów podatkowych występujących w wybranych 17 państwach OECD w 2014 r.<sup>8</sup> z punktu widzenia: 1) znaczenia fiskalnego, 2) zakresu autonomii podatkowej JST, 3) realizacji w przyjętym algorytmie funkcji wyrównawczych, 4) rodzaju podatków podlegających podziałowi.

Udziały podatkowe stanowią jedno z ważniejszych źródeł finansowania zadań samorządowych. W Niemczech, na Łotwie, w Turcji i w Słowenii, a także w Polsce na szczeblu regionalnym wpływy z tego tytułu przekraczają 70% ogółu dochodów podatkowych JST.

W żadnym z analizowanych państw OECD jednostki samorządu terytorialnego nie mają zagwarantowanego pełnego władztwa podatkowego w odniesieniu do podatków wspólnych, w których partycypują. Zasady konstrukcyjne udziałów podatkowych są zazwyczaj ustalane na szczeblu centralnym w przepisach ustaw, co ma zapewnić stabilność dochodów jednostek samorządu terytorialnego czerpanych z tego źródła w dłuższym okresie. Nieco rzadziej formuły udziałów są określane przez administrację rządową w corocznych ustawach budżetowych. Choć pozwala to rządowi centralnemu na większą elastyczność w sferze prowadzenia polityki fiskalnej, to nie sprzyja efektywnemu planowaniu budżetów JST. Algorytmy udziałów podatkowych mogą być także tworzone w drodze porozumień między administracją rządową a samorządami terytorialnymi, przy czym uzyskanie pełnej aprobaty JST jest wymagane głównie w państwach federacyjnych (w Niemczech czy w Austrii) oraz w państwie z konstytucyjną zasadą autonomii regionalnej (w Hiszpanii).

Jeżeli chodzi o konstrukcję udziałów podatkowych, to można wyodrębnić dwa główne ich typy. W pierwszym z nich, określanym jako mechanizm podziału bazy podatkowej (*sharing the tax base*)<sup>9</sup>, udziały zbliżają się charakterem do podatków samorządowych (por. m.in. Belgia, Finlandia czy Hiszpania). Wprowadzie to szczebel centralny określa konstrukcję podatku wspólnego, lecz wysokość udziałów samorządowych odnosi się wprost do potencjału ekonomicznego poszczególnych JST poprzez ustanawianie przez władze samorządowe dodatków do podatków państwowych (tzw. *piggyback taxes*). Zaletą tego rozwiązania wiąże się z utrzymaniem samodzielności finansowej JST, z jednoczesnym pozostawieniem pewnych uprawnień kontrolnych władzom centralnym. Mankamenty zaś ujawniają się przede wszystkim w sytuacji braku współpracy pomiędzy poszczególnymi szczeblami władzy publicznej, który może prowadzić do nadmiernego różnicowania obciążeń podatkowych w zależności od jurysdykcji podatkowych, a w konsekwencji – do naruszenia sprawiedliwości opodatkowania. Istotne jest zatem

8 Kryterium doboru państw była dostępność porównywalnych danych empirycznych. Zgodnie z wiedzą autorki jedyną instytucją na poziomie międzynarodowym, która dokonuje w swoich statystykach wyodrębnienia udziałów podatkowych jako źródła dochodów JST, jest OECD. W związku z tym wykorzystano dane pochodzące z: OECD, *Tax Autonomy*, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TAXAUTO> [dostęp: 24 kwietnia 2021 r.].

9 M. Govinda Rao, *Resolving Fiscal Imbalances. Issues in Tax Sharing* [w:] *Intergovernmental Fiscal Transfers*, red. R. Boadway, A. Shah, The World Bank, Washington 2007.

**Tabela 1. Porównanie znaczenia fiskalnego i konstrukcji udziałów w podatkach państwowych w wybranych państwach OECD (w 2014 r.)**

Państwo	Wpływy z udziałów w dochodach podatkowych JST	Zakres autonomii podatkowej zgodnie z klasyfikacją OECD*				Mechanizmy wyrównawcze	Rodzaj podatków, które podlegają podziałowi
		d1	d2	d3	d4		
Austria						tak	VAT, PIT, CIT i akcyza
szczebel federalny	5,83%			•			
szczebel lokalny	–						
Belgia						nie	PIT, VAT
szczebel federalny	1,48%		•				
szczebel lokalny	–						
Kanada						nie	PIT, CIT, podatek od towarów i usług
szczebel federalny	3,26%		•				
szczebel lokalny	–						
Chile						tak	podatek od nieruchomości, CIT
szczebel lokalny	57,92%			•			
Estonia	–					nie	PIT
szczebel lokalny	6,94%			•			
Finlandia	–					nie	CIT
szczebel lokalny	6,67%				•		
Francja						tak	VAT, CIT, akcyza
szczebel lokalny	14,20%				•		
Niemcy						tak	PIT, CIT i VAT
szczebel federalny	92,75%		•				
szczebel lokalny	42,51%		•				
Węgry						nie	CIT, podatek od środków transportu
szczebel lokalny	4,07%				•		
Włochy						tak	PIT, CIT, opłata skarbową, akcyza
szczebel regionalny	49,80%		•	•			
Łotwa						nie	PIT, podatek od gier, podatek solidarnościowy
szczebel lokalny	85,57%			•			
Polska						nie	PIT, CIT
szczebel regionalny	80,99%			•			
szczebel lokalny	39,38%			•			
Portugalia						tak	PIT, CIT, VAT
szczebel lokalny	8,09%			•			
Słowenia						tak	PIT
szczebel lokalny	77,16%				•		
Hiszpania						tak	PIT, VAT, akcyza
szczebel regionalny	3,01%		•				
szczebel lokalny	18,04%		•				
Turcja						tak	PIT, CIT i VAT
szczebel lokalny	80,40%			•			
Wielka Brytania						nie	podatek od nieruchomości
szczebel lokalny	2,58%				•		

\* d1 – JST określają algorytm podziału, d2 – JST akceptują algorytm podziału, d3 – władze centralne określają ustawowo algorytm podziału, d4 – władze centralne ustalają algorytm podziału w corocznych budżetach. Szerzej na ten temat: *Taxing Powers of State and Local Government*, „OECD Tax Policy Studies” 1999, nr 1, OECD Publishing, Paris 1999.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: H. Blöchliger, M. Nettley, *Sub-Central Tax Autonomy*, „OECD Working Papers on Fiscal Federalism”, nr 20 oraz OECD/UCLG, *Subnational Governments Around the World. Structure and Finance*, Barcelona 2016.

wprowadzanie przez władze centralne odpowiednich ograniczeń ustawowych, które zniwelują szkodliwą konkurencję między jednostkami samorządowymi.

Drugie rozwiązanie, określane jako *revenue sharing*<sup>10</sup>, jest stosowane np. w Austrii czy w Niemczech (w odniesieniu do podatku od towarów i usług), a także w Polsce i nawiązuje w swej formule do transferów budżetowych. W tym przypadku ustala się w skali całego kraju kwotę wpływów z danego źródła podatkowego, a następnie dokonuje się jej alokacji na rzecz JST zgodnie z ustalonymi wcześniej regułami. Niekiedy ten rodzaj udziałów podatkowych jest wykorzystywany do wyrównywania zdolności fiskalnej JST lub do niwelowania różnic w ich potrzebach wydatkowych. Mechanizm alokacji może także pełnić określone funkcje stymulacyjne, takie jak wspieranie rozwoju społeczno-gospodarczego czy procesów konsolidacji terytorialnej. Rozwiązanie to – zwłaszcza w przypadku przyjęcia uznaniowych kryteriów alokacji – jest szczególnie podatne na konflikty między szczeblami władzy publicznej, i to zarówno w ujęciu wertykalnym (tj. między administracją rządową a JST), jak i w wymiarze horyzontalnym (między bogatszymi samorządami a tymi biedniejszymi)<sup>11</sup>. Należy podkreślić, że partycypowanie JST w podatkach państwowych oparte na modelu *revenue sharing* może w dłuższym okresie wywoływać zmiany struktury dochodów budżetu centralnego. Prowadzi bowiem do przesuwania ciężaru finansowania wydatków budżetu państwa na te podatki, które nie podlegają podziałowi i w odniesieniu do których sektor rządowy ma wyłączne władztwo podatkowe (efekt *tax-mix bias*)<sup>12</sup>.

Z tabeli 1 wynika, że w większości przypadków samorządy partycypują we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), podatku dochodowego od osób prawnych (CIT), nieco rzadziej zaś w dochodach z podatków konsumpcyjnych, takich jak podatek od towarów i usług (VAT) czy akcyza.

Najczęściej stosowanym podatkiem wspólnym jest PIT. Głównymi zaletami udziałów opartych na PIT, zwłaszcza w systemach typu *piggyback taxes*, są łatwość poboru i taniość administrowania<sup>13</sup>. Niemniej jednak różnice w stawkach podatkowych między JST mogą skutkować większą mobilnością osób i przedsiębiorstw oraz zakłócać efektywną alokację zasobów. Przyznanie JST udziałów w PIT może także przekładać się na osłabienie skuteczności realizacji przez rząd centralny celów stabilizacyjnych czy redystrybucyjnych, osiąganych dzięki zastosowaniu tej formy podatku<sup>14</sup>. Na udziały w podatku dochodowym od osób fizycznych – w szczególności w modelu opartym na *piggyback taxes* – może mieć wpływ towarzyszące obniżkom stawek podatkowych niekorzystne zjawisko tzw. wyścigu do dna (*race to the bottom*)<sup>15</sup>. Udziały w PIT sprawdzają się zatem głównie w tych państwach, w których jest zapewniona właściwa koordynacja działań między szczeblami władzy publicznej (centralizacja polityczna)<sup>16</sup>.

10 *Ibidem*.

11 J. Kim, *op. cit.*

12 *Ibidem*.

13 M. Govinda Rao, *op. cit.*

14 K. Wójtowicz, *Uwarunkowania i pomiar stabilności fiskalnej jednostek samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2019, s. 109 i n.

15 M. Poniatowicz, *Koncepcja federalizmu fiskalnego w systemie finansów samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2018, s. 143 i n.

16 J. Kim, *op. cit.*

Jednostki samorządu terytorialnego partycypują w CIT równie często jak w PIT, przy czym takie rozwiązania (w formule *tax base sharing*) można spotkać głównie w dojrzałych federacjach. Choć sprzyja to samodzielności finansowej JST, to może stwarzać również pewne problemy. W sytuacji gdy w poszczególnych samorządach stosuje się różne stawki dodatków do CIT, może bowiem pojawić się szkodliwa konkurencja podatkowa, która zniekształca decyzje przedsiębiorców co do lokalizacji inwestycji. Komplikacje mogą wiązać się także z podziałem zysków dużych korporacji, które prowadzą działalność na obszarze wielu JST. Dość często przyjmuje się w takich przypadkach złożone formuły, wykorzystujące dane m.in. o uzyskanych przychodach, wartości aktywów czy zatrudnieniu. Co więcej, CIT jest podatny na zjawisko tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej<sup>17</sup>, tj. unikania opodatkowania przez działania, których głównym celem jest osiągnięcie korzyści podatkowych, sprzecznych w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem przepisów podatkowych.

Udziały podatkowe samorządów mogą się także opierać na podatkach konsumpcyjnych, w tym przede wszystkim na podatku od towarów i usług, choć rozwiązanie to wywołuje w praktyce wiele kontrowersji<sup>18</sup>. Najwięcej problemów sprawia określenie, która jednostka terytorialna ma być beneficjentem wpływów z VAT, gdy sprzedaż jest dokonywana między podatnikami zarejestrowanymi w różnych JST. W szczególności chodzi o to, czy system regionalnych (lokalnych) udziałów w VAT powinien opierać się na zasadzie pochodzenia towarów i usług (*origin based VAT*), czy na regule ich przeznaczenia do ostatecznej konsumpcji (*destination based VAT*)<sup>19</sup>. VAT oparty na zasadzie pochodzenia – zwłaszcza w modelu dodatków do podatków – mógłby zniekształcać decyzje konsumentów oraz skłaniać ich do zakupu towarów i usług w JST, w których jest niższe opodatkowanie. Nie byłby również powiązany z lokalną (regionalną) bazą podatkową, którą zgodnie z charakterem VAT stanowi wielkość finalnej konsumpcji dobra podlegającego opodatkowaniu. Co więcej, przekazanie JST udziałów w VAT może pogłębiać nierówności dochodowe między JST ze względu na znaczące dysproporcje w wielkości bazy podatkowej poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Do innych wyzwań towarzyszących decentralizacji wpływów z VAT należy także zaliczyć: wysokie koszty administracyjne związane ze znaczną komplikacją rozliczeń podatkowych, potencjalne nasilenie problemów związanych z uchylaniem się od opodatkowania, jak również ograniczanie skuteczności centralnej polityki makroekonomicznej<sup>20</sup>. W praktyce większość analizowanych państw OECD uniknęła opisanych

17 M. Cieśla, *Optymalizacja podatkowa – w poszukiwaniu prawdziwego znaczenia* [w:] *Agresywna optymalizacja – problem podatnika czy problem państwa?*, red. J. Glumińska-Pawlic, Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Katowice 2017, s. 8–9.

18 R. van Brederode, P.P. Gendron, *The Taxation of Cross-Border Interstate Sales in Federal or Common Markets*, „World Journal of VAT/GST Law” 2013, nr 1, <https://doi.org/10.5235/20488432.2.1.1>.

19 Szerzej na ten temat: K. Wójtowicz, *Decentralizing Value Added Taxes. Appearance or Reality?* [w:] *Managing Intellectual Capital and Innovation for Sustainable and Inclusive Society. Managing Intellectual Capital and Innovation*, Proceedings of the „MakeLearn and TIIM Joint International Conference 2015”, ToKnowPress, Bangkok–Celje–Lublin 2015, s. 1291–1302.

20 R.M. Bird, *Decentralizing Value Added Taxes in Federations and Common Markets*, „Bulletin for International Taxation” 2013, t. 62, nr 12, s. 655–672, [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/html/bit\\_2013\\_12\\_int\\_3.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/html/bit_2013_12_int_3.html) [dostęp: 13 maja 2021 r.].

Tabela 2. Charakterystyka udziałów JST w VAT w Belgii, Niemczech, Hiszpanii i Kanadzie

Państwa	Szczebel samorządowy będący beneficjentem udziałów	Kryteria alokacji wpływów podatkowych	Wspólna podstawa opodatkowania	Zasada, na której opiera się system udziałów	Podmiot ustalający stawki podatkowe	Władztwo podatkowe	Administrator podatku
Belgia	provincje	alokacja według kryteriów uwzględniających potrzeby wydatkowe	tak	zasada przeznaczenia	szczebel centralny	nie	administracja federalna
Niemcy	kraje federalne i jednostki samorządowe	alokacja zgodnie ze specjalną formułą wyrównawczą	tak	zasada przeznaczenia	szczebel centralny	nie	kraje związane z nadzorem administracji federalnej
Hiszpania	kraje federalne i jednostki samorządowe	alokacja na podstawie szacowanej „ostatycznej” konsumpcji*	tak	zasada przeznaczenia	szczebel centralny	tylko w przypadku dwóch terytoriów specjalnych	administracja federalna, specjalne zasady dla dwóch prowincji
Kanada	GST na poziomie federalnym, HST w pięciu prowincjach	HST – zbierane na szczeblu federalnym, a następnie przekazywane do prowincji zgodnie z formułą alokacji; specjalny mechanizm kompensacyjny dla prowincji za wdrażanie HST	tak	zasada przeznaczenia	stawki GST – rząd federalny, stawki HST – prowincje	stany mogą wprowadzać zwolnienia z podatku od towarów i usług	administracja federalna: Canada Revenue Agency

\* Zgodnie ze wskaźnikami konsumpcji terytorialnej opracowanymi przez Narodowy Instytut Statystyczny.

Źródło: K. Wójtowicz, *Decentralizing Value Added Taxes. Appearance or Reality?* [w:] *Managing Intellectual Capital and Innovation for Sustainable and Inclusive Society. Managing Intellectual Capital and Innovation*, Proceedings of the „MakeLearn and TIIM Joint International Conference 2015”, ToKnowPress, Bangkok-Celje–Lublin 2015, s. 1291–1302.



komplikacji związanych z VAT dzięki stosowaniu w odniesieniu do tego podatku formuły *revenue sharing*. Jedynym krajem, w którym udziały w państwowym podatku od towarów i usług (*good and service tax* – GST) przybierają charakter *piggyback taxes*, jest Kanada. Od 1992 r. połowa kanadyjskich prowincji stosuje tzw. zharmonizowane podatki od sprzedaży (*harmonised sales tax* – HST), które obejmują federalny GST i prowincjonalne podatki od sprzedaży, wyliczane od tej samej podstawy opodatkowania<sup>21</sup>.

W tabeli 2 podsumowano najważniejsze cechy udziałów JST w VAT w wybranych czterech państwach OECD.

## Udziały podatkowe jako źródło zasilania budżetów JST w Polsce

W Polsce jednostki samorządowe partycypują we wpływach z dwóch podatków państwowych, tj. z podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>22</sup> i z podatku dochodowego od osób prawnych<sup>23</sup>.

W ewolucji konstrukcji prawnej tych udziałów podatkowych można wyodrębnić trzy etapy:

- lata 1992–1998, tj. okres, w którym w jednosczeblowym systemie samorządu terytorialnego udziały podatkowe pozostawały źródłem dochodów jedynie gmin<sup>24</sup>;
- lata 1999–2003, kiedy to po wprowadzeniu dwóch dodatkowych szczebli samorządu terytorialnego w Polsce udziały stały się także dochodem powiatów i województw samorządowych, a ich kształt prawny pozostawał względnie stabilny<sup>25</sup>;
- okres od 2004 r., kiedy to *expressis verbis* zaliczono udziały podatkowe do kategorii dochodów własnych JST oraz zwiększono ich rolę w finansowaniu zadań samorządu terytorialnego<sup>26</sup>.

Podsumowanie głównych zmian w zasadach i kryteriach partycypowania JST w obu podatkach dochodowych wraz ze wskazaniem głównych funkcji spełnianych przez te udziały, jak również ich zalet i wad zaprezentowano w tabelach 3 (dla PIT) i 4 (dla CIT).

Z kolei tabela 5 przedstawia wielkość wpływów z PIT i CIT w latach 2007–2020 w mln zł, a tabela 6 – procentowy rozkład tych wpływów w budżecie państwa i budżetach JST (oraz poszczególnych szczebli samorządu terytorialnego). Wynika z nich, że w badanym okresie to budżet państwa pozo-

21 OECD, *Consumption Tax Trends 2020. VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, Paris 2020, s. 12–39, <https://doi.org/10.1787/152def2d-en>.

22 Regulowany ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2020, poz. 1426, ze zm.).

23 Regulowany ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2020, poz. 1406, ze zm.).

24 Por. m.in.: ustawa z dnia 19 października 1991 r. o zmianie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, a także o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 110, poz. 475); ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (Dz.U. nr 129, poz. 600); ustawa z dnia 22 grudnia 1995 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz.U. nr 154, poz. 794); ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz.U. nr 156, poz. 774, ze zm.).

25 Por. ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 (Dz.U. nr 150, poz. 983, ze zm.).

26 Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. 2021, poz. 38, ze zm.).

Tabela 3. Ewolucja konstrukcji udziałów JST w Polsce we wpływach z PIT

Lata	Szczebel JST	Udział (w %)	Kryteria podziału	Zalety	Wady	Funkcja
1992–1995	gminy	15	proporcjonalnie do udziału liczby mieszkańców gminy w liczbie mieszkańców województwa	algorytm korzystny dla gmin wiejskich	brak powiązania z lokalną bazą podatkową	wyrównawcza
1996	gminy	15	proporcjonalnie do relacji między poziomem wpływów z PIT zapłaconego przez osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania na terenie danej JST a ogólną kwotą wpływów z PIT osiągniętych na terenie całego kraju	powiązanie z lokalną (regionalną) bazą podatkową na podstawie kryterium miejsca zamieszkania podatnika	– algorytm niekorzystny dla gmin wiejskich (działalność rolnicza wyłączona z PIT) – gmin słabiej rozwiniętych – samodzielnego określenia miejsca zamieszkania przez podatników może dyskryminować jednostki terytorialne z dużym udziałem ludności napływowej, która nie doznała zmiany pierwotnego miejsca zamieszkania	fiskalna
1997	gminy	16				
1998	gminy	17				
1999–2003	gminy	27,6				
	powiaty	1				
	województwa	1,5				
od 2004	gminy	39,34*			– problem tzw. gapowiczów, którzy płacą podatki w innej JST niż ta, w której korzystają z usług publicznych	fiskalna z elementami stymulacyjnymi (dla gmin i powiatów powstałych na skutek połączenia udział w PIT jest zwiększany o 5 p.p.)
	powiaty	10,25				
	województwa	1,6				fiskalna

\* Wielkość procentowa udziałów w PIT była stopniowo korygowana wraz ze zmianą liczby mieszkańców przyjmowanych przez gminy do domów opieki społecznej, w efekcie czego w latach 2004–2020 wzrosła z 35,72% w 2005 r. do 38,16% w 2020 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie stosownych regulacji prawnych: ustawy z dnia 19 października 1991 r. o zmianie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, a także o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 110, poz. 475, ze zm.), ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (Dz.U. nr 129, poz. 600, ze zm.), ustawy z dnia 22 grudnia 1995 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz.U. nr 154, poz. 794, ze zm.), ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz.U. nr 156, poz. 774, ze zm.), ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 2000–2003 (Dz.U. nr 150, poz. 983, ze zm.), ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. 2021, poz. 38, ze zm.).

Tabela 4. Ewolucja konstrukcji udziałów JST w Polsce we wpływach z CIT

Lata	Szczegół JST	Udział (w %)	Kryteria podziału	Zalety	Wady	Funkcja
1994–1996	gminy	5	w przypadku podmiotów wielozakładowych z oddziałami sporządzającymi bilans zlokalizowanymi na terenach różnych gmin część udziału w CIT przekazywana do budżetów tych gmin (tzw. kryterium księgowo)	powiązanie z lokalną bazą podatkową w wyniku podziału wpływów pomiędzy gminy, na których terenie funkcjonowały wyodrębnione pod względem księgowym zakłady podatnika (w przeciwieństwie do kierowania tych wpływów do gmin, najczęściej dużych miast, będących siedzibą osoby prawnej)	algorytm niekorzystny dla gmin słabo rozwiniętych z niewielką liczbą podatników CIT	fiskalna
1997–1998, 1999–2003	gminy	5	w przypadku podmiotów wielozakładowych mających oddziały na terenie różnych gmin podział wpływów z CIT proporcjonalny do liczby osób zatrudnionych w oddziałach na terenie gminy w stosunku do wszystkich pracowników przedsiębiorstwa	urealnienie wysokości udziałów podatkowych przez ich powiązanie z rzeczywistą lokalizacją oddziału na terenie gminy i jego potencjałem (mierzoną liczbą pracowników)	rozbudowane obowiązki informacyjne; brak prostego przełożenia liczby pracowników zakładu na jego wyniki finansowe	fiskalna
1999–2003	powiaty	–	–	–	–	–
1999–2003	województwa	0,5	w przypadku podmiotów wielozakładowych udział w CIT danej jednostki samorządowej ustalany proporcjonalnie do liczby osób zatrudnionych w oddziale przedsiębiorstwa zlokalizowanym na terenie tej JST w stosunku do ogółu pracowników całego przedsiębiorstwa	powiązanie z bazą podatkową regionu	rozbudowane obowiązki informacyjne; brak prostego przełożenia liczby pracowników zakładu na jego wyniki finansowe	fiskalna
od 2004	gminy	6,71		– uzależnienie wielkości udziałów danej JST od faktycznej lokalizacji przedsiębiorstwa na jej terenie – uwzględnienie potrzeby zagwarantowania udziałów w CIT wszystkim JST, na których terenie funkcjonują oddziały przedsiębiorstwa, proporcjonalnie do liczby pracowników	brak uwzględniania wśród zatrudnionych w danym zakładzie przedsiębiorstwa osób zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych	fiskalna
od 2004	powiaty	1,4				
2004–2007	województwa	15,90				
2008–2009		14				
od 2010		14,75				

Źródło: opracowanie własne na podstawie stosownych regulacji prawnych, *op. cit.*

stawał głównym beneficjentem obu podatków, przejmował bowiem ponad trzy czwarte dochodów z CIT oraz blisko połowę dochodów z PIT. Spośród jednostek samorządowych w największym stopniu z opodatkowania dochodów osób fizycznych korzystały budżety miast na prawach powiatu i gmin, z CIT zaś – województwa samorządowe, co wynikało głównie z najwyższych procentowych wartości stawek udziałów podatkowych przyznanych tym jednostkom samorządu terytorialnego.

W tabelach 7 i 8 zaprezentowano wydajność fiskalną udziałów w podatkach dochodowych w poszczególnych typach JST mierzoną stosunkiem wpływów z tego tytułu do całkowitych dochodów budżetowych. Największe znaczenie mają udziały w PIT w miastach na prawach powiatu (stanowią ponad 20% całości dochodów), nieco mniejsze w powiatach (od ok. 16% do 20%), a najmniejsze w województwach (od ok. 5% do ponad 9%). Jednocześnie wydajność fiskalna udziałów w PIT w miastach jest blisko dwukrotnie większa niż w gminach wiejskich. Wpływ na jej zróżnicowanie mają przede wszystkim progresywność opodatkowania dochodów osób fizycznych w Polsce oraz wyłączenie z PIT rolników<sup>27</sup>. Udziały w CIT odgrywają natomiast najważniejszą rolę w budżetach województw (stanowią ponad 30% dochodów regionów), ich znaczenie zaś w finansowaniu pozostałych szczebli samorządowych jest marginalne.

Gdy spojrzeć na kształtowanie się dynamiki wpływów z tytułu udziałów podatkowych na tle zmian PKB (wykres 1), można dojść do wniosku, że dochody JST z obu podatków dochodowych są silnie powiązane ze zmianami koniunktury gospodarczej, przy czym zależność ta wydaje się silniejsza w przypadku udziałów w CIT. Jedną z przyczyn nieco większej „odporności” PIT na zmiany cykliczne może być to, że algorytm udziału JST w tym podatku jest skonstruowany na podstawie danych historycznych, odnoszących się do wpływów zrealizowanych w roku poprzedzającym rok bazowy. Tym samym mechanizm ten oddziela wielkość dochodów podatkowych od rzeczywistej sytuacji ekonomicznej JST i podatników.

Drugim czynnikiem determinującym kształtowanie się dochodów z udziałów podatkowych są zmiany systemowe w konstrukcji podatków dochodowych. W przypadku PIT należy tu przywołać m.in.: wprowadzenie w 2008 r. ulgi na dzieci, modyfikację od 2009 r. stawek podatkowych (do 18% i 32%), stopniowe podwyższanie od 2017 r. kwoty wolnej od podatku czy wprowadzenie od sierpnia 2019 r. zwolnienia z PIT osób do 26. roku życia oraz zmniejszenie od października 2019 r. stawki podatku z 18% do 17%. W przypadku CIT chodzi natomiast m.in. o obniżenie od 2017 r. stawki dla małych podatników z 19% do 15%, a od 2019 r. – do 9%. Dodatkowo przewiduje się, że od 2021 r. nastąpią dalsze spadki dochodów JST z udziałów podatkowych w związku z podwyższeniem limitu uprawniającego do ryczału od przychodów ewidencjonowanych<sup>28</sup> oraz z wprowadzeniem tzw. CIT-u estońskiego<sup>29</sup>.

27 J. Neneman, P. Swianiewicz, *Koncepcje, warianty i konsekwencje wprowadzenia PIT-u komunalnego w Polsce. Ekspertyza BGK, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, Warszawa 2013.*

28 Podwyższenie limitu przychodów uprawniającego do skorzystania z ryczału do 2 mln euro spowoduje wzrost zainteresowania tą formą opodatkowania wśród przedsiębiorców, a w konsekwencji spadek dochodów z opodatkowania na zasadach ogólnych. Wpływy z ryczału od przychodów ewidencjonowanych zasilają w całości budżet państwa i nie podlegają przekazaniu na rzecz JST.

29 Cechą „CIT-u estońskiego” jest przesunięcie momentu poboru podatku dochodowego do czasu wypłaty zysków przez przedsiębiorstwo. Rozwiązanie to jest skierowane do mikrofirm, małych i średnich spółek kapitałowych (z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjnych), których przychody nie przekraczają 100 mln zł.

Tabela 5. Wielkość wpływów z PIT i CIT w Polsce w latach 2007–2020 (w mln zł)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020*
<b>Wpływy z PIT</b>	53 066,5	59 012,9	55 256,7	55 366,4	60 074	62 704	65 856,1	71 062,9	75 563,2	81 405,6	88 880,7	100 421,8	87 445,8	79 687,9
<b>Budżet państwa</b>	27 656,3	30 478,0	28 279,6	28 472,1	30 643,7	31 891,4	33 395,3	35 957,5	37 463,2	40 297,4	43 995,2	49 513,9	54 530,9	42 390,1
<b>Udziały JST, z tego:</b>	25 410,2	28 534,9	26 977,1	26 894,3	29 430,3	30 812,6	32 460,8	35 105,4	38 100	41 108,2	44 885,5	50 907,9	32 914,9	37 297,8
gminy	9 264,7	10 664,2	9 906,3	10 080,3	11 339,8	12 077,2	12 823,8	13 982,7	15 288,7	16 616,2	18 296,7	20 873,4	23 225,5	16 076,3
miasta na prawach powiatu	12 861,8	13 930,5	13 416,7	13 134,9	13 997,4	14 409,1	15 069,6	16 165,6	17 415,2	18 658,8	20 195,6	22 767,0	24 861,3	16 903,2
powiaty	2 431,8	2 995,7	2 765,4	2 797,2	3 131,5	3 322,4	3 513,3	3 819,6	4 165,7	4 508,8	4 950,0	5 633,7	6 255,0	4 318,3
województwa	851,9	944,5	888,7	881,9	961,6	1 003,9	1 054,1	1 137,5	1 230,4	1 324,4	1 443,2	1 633,8	1 798,6	1 232,7
<b>Wpływy z CIT</b>	32 131,3	34 633,8	30 773,6	27 891,7	31 738,8	31 946,4	29 375,4	29 706,7	32 889,6	33 822,6	38 139,5	44 338,5	50 886,3	37 024,3
<b>Budżet państwa</b>	24 540,2	27 159,7	24 156,6	21 769,9	24 861,9	25 145,7	23 075,3	23 266,2	25 813,4	26 381,4	29 758,5	34 640,9	39 984,7	34 069,7
<b>Udziały JST, z tego:</b>	7 591,1	7 474,1	6 617,0	6 121,8	6 876,9	6 800,7	6 300,1	6 440,5	7 076,2	7 441,2	8 381	9 697,6	10 901,6	2 954,6
gminy	657,4	696,0	652,8	617,4	757,0	789,0	742,7	701,6	752,8	778,3	861,7	956,7	1 037,1	840,8
miasta na prawach powiatu	1 770,3	1 924,9	1 650,8	1 408,0	1 523,2	1 462,7	1 341,1	1 428,4	1 601,7	1 699,0	1 928,8	2 284,4	2 614,3	1 938,2
powiaty	112,6	144,9	135,7	128,2	158,9	163,7	154,3	146,3	157,9	161,8	180,4	199,5	217,3	175,6
województwa	5 050,8	4 708,3	4 177,7	3 968,2	4 437,8	4 385,3	4 062,0	4 164,2	4 563,8	4 802,1	5 410,1	6 257,0	7 032,9	5 393,4

\* W 2020 r. dane po trzech kwartałach.

Źródło: Sprawozdania z wykonania budżetu państwa i budżetów JST za lata 2007–2020, Ministerstwo Finansów.

Tabela 6. Struktura wpływów z PIT i CIT w Polsce w latach 2007–2020 (w %)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020*
<b>Wpływy z PIT</b>														
Budżet państwa	52,1	51,6	51,2	51,4	51,0	50,9	50,7	50,6	49,6	49,5	49,5	49,3	49,3	52,4
Udziały JST, z tego:	47,9	48,4	48,8	48,6	49,0	49,1	49,3	49,4	50,4	50,5	50,5	50,7	50,7	47,6
gminy	17,5	18,1	17,9	18,2	18,9	19,3	19,5	19,7	20,2	20,4	20,6	20,8	21,0	19,9
miasta na prawach powiatu	24,2	23,6	24,3	23,7	23,3	23,0	22,9	22,7	23,0	22,9	22,7	22,7	22,5	20,9
powiaty	4,6	5,1	5,0	5,1	5,2	5,3	5,3	5,4	5,5	5,5	5,6	5,6	5,7	5,3
województwa	1,6	1,6	1,6	1,6	1,6	1,6	1,6	1,6	1,6	1,6	1,6	1,6	1,6	1,5
<b>Wpływy z CIT</b>														
Budżet państwa	76,4	78,4	78,5	78,1	78,3	78,7	78,6	78,3	78,5	78,0	78,0	78,1	78,6	80,3
Udziały JST, z tego:	23,6	21,6	21,5	21,9	21,7	21,3	21,4	21,7	21,5	22,0	22,0	21,9	21,4	19,7
gminy	2,0	2,0	2,1	2,2	2,4	2,5	2,5	2,4	2,3	2,3	2,3	2,2	2,0	2,0
miasta na prawach powiatu	5,5	5,6	5,4	5,0	4,8	4,6	4,6	4,8	4,9	5,0	5,1	5,2	5,1	4,6
powiaty	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4
województwa	15,7	13,6	13,6	14,2	14,0	13,7	13,8	14,0	13,9	14,2	14,2	14,1	13,8	12,7

\* W 2020 r. dane po trzech kwartałach.

Źródło: Sprawozdania z wykonania budżetu państwa i budżetów JST za lata 2007–2020, Ministerstwo Finansów.

**Tabela 7. Udziały w PIT jako % ogółu dochodów budżetowych według typów JST w Polsce w latach 2007–2020**

Typ JST	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016**	2017	2018	2019	2020*
Gminy ogółem	16,3	17,1	15,3	13,9	15,0	15,4	16,0	16,5	17,4	16,3	16,5	17,2	17,2	14,5
gminy miejskie	23,8	24,7	22,6	20,3	21,4	22,0	22,4	22,5	23,7	21,7	21,7	22,2	21,7	18,1
gminy miejsko-wiejskie	16,8	17,5	15,6	14,3	15,3	15,5	16,3	16,8	17,7	16,5	16,6	17,4	17,4	14,6
gminy wiejskie	11,7	12,7	11,2	10,3	11,4	11,9	12,6	13,2	14,1	13,4	13,7	14,5	14,7	12,7
Miasta na prawach powiatu	27,4	28,2	26,7	24,4	24,6	23,5	23,5	23,7	24,7	25,1	25,7	26,6	26,5	22,5
Powiaty	16,2	16,5	13,8	12,4	13,3	14,8	15,2	16,1	17,6	18,8	19,5	20,1	20,4	17,1
Województwa	7,5	7,5	4,5	6,3	6,4	6,6	6,5	6,4	7,2	9,8	9,8	9,6	9,6	7,9

\* W 2020 r. dane po trzech kwartałach.

\*\* Dane z lat 2016–2020 nie są w pełni porównywalne z okresem wcześniejszym na skutek zwiększenia dochodów budżetowych wraz ze wzrostem dotacji celowych na wypłatę świadczenia 500+.

Źródło: Sprawozdania z wykonania budżetów JST za lata 2007–2020, Ministerstwo Finansów.

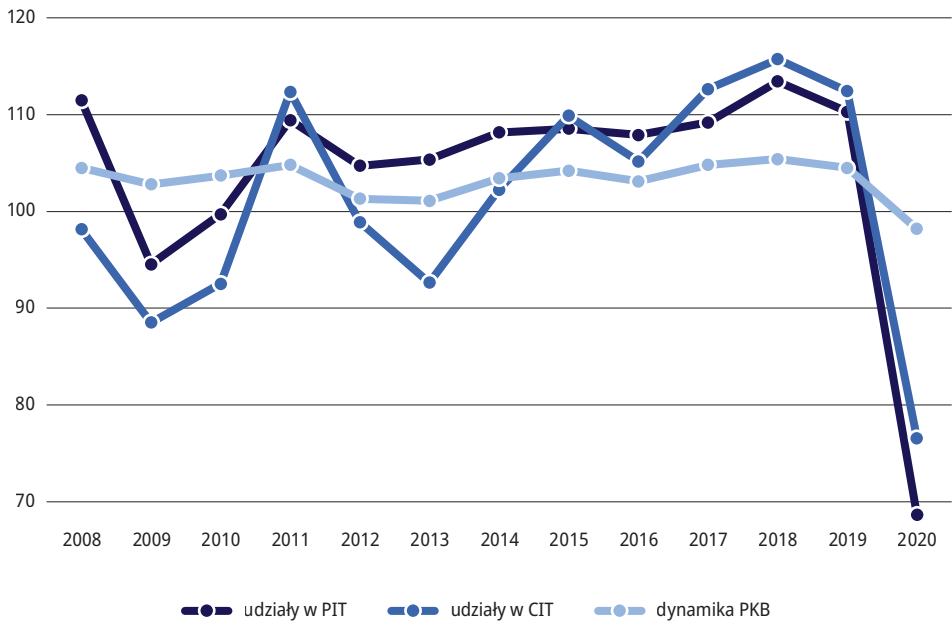
**Tabela 8. Udziały w CIT jako % ogółu dochodów budżetowych według typów JST w Polsce w latach 2007–2020**

Typ JST	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020*
Gminy ogółem	1,2	1,1	1,0	0,9	1,0	1,0	0,9	0,8	0,9	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8
gminy miejskie	1,9	1,8	1,7	1,4	1,6	1,6	1,5	1,3	1,3	1,2	1,2	1,3	1,2	1,2
gminy miejsko-wiejskie	1,4	1,3	1,2	0,9	1,2	1,3	1,2	1,0	1,1	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9
gminy wiejskie	0,6	0,6	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5
Miasta na prawach powiatu	3,8	3,9	3,3	2,6	2,7	2,4	2,1	2,1	2,3	2,3	2,5	2,7	2,8	2,6
Powiaty	0,9	0,8	0,7	0,6	0,7	0,7	0,7	0,6	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7
Województwa	44,5	37,2	21,4	28,1	29,5	28,8	25,2	23,5	26,7	35,6	36,6	36,9	37,5	34,7

\* W 2020 r. dane po trzech kwartałach.

Źródło: Sprawozdania z wykonania budżetów JST za lata 2007–2020, Ministerstwo Finansów.

**Wykres 1. Dynamika wpływów z tytułu udziałów JST w PIT i CIT na tle zmian PKB\* (rok poprzedni = 100%)**



\* W 2020 r. dane za III kw. w stosunku do analogicznego okresu 2019 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

## Dysfunkcje udziałów podatkowych JST w Polsce oraz propozycje reformy

Instytucja udziałów JST w podatkach wspólnych w Polsce podlega krytyce przedstawicieli zarówno teorii prawa, jak i praktyki samorządowej. Do najczęściej wskazywanych mankamentów tego rozwiązania zalicza się:

- zaklasyfikowanie udziałów do kategorii dochodów własnych, co „zaciemnia” rzeczywistą sytuację dochodową samorządów i pozostaje w sprzeczności z koncepcją federalizmu fiskalnego, gdyż JST nie przysługują żadne atrybuty władztwa podatkowego w tej sferze<sup>30</sup>;
- niespełnianie przez udziały funkcji motywacyjnych ze względu na brak możliwości aktywnego oddziaływania władz samorządowych za pośrednictwem udziałów na podmioty znajdujące się na terenie danej JST;

Według Ministerstwa Finansów w 2021 r. kryterium to spełnia zdecydowana większość polskich podatników CIT (tj. ok. 200 tys. przedsiębiorstw).

<sup>30</sup> M. Kosek-Wojnar, K. Surówka, *Kierunki zmian w zakresie repartycji wpływów z podatków dochodowych pomiędzy państwo i samorząd terytorialny*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług” 2013, nr 108, s. 177–188; M. Poniatowicz, R. Dziemianowicz, *Udziały samorządu...*



- silne uzależnienie wysokości udziałów od potencjału ekonomicznego samorządów, co wraz z progresywnością opodatkowania dochodów osób fizycznych oraz wyłączeniem z PIT rolników pogłębia dysproporcje dochodowe między samorządami<sup>31</sup>;
- znaczący wpływ na udziały podatkowe czynników niezależnych od JST, w tym preferencji w PIT i CIT pozostających poza jurysdykcją samorządu, przy jednoczesnym braku rekompensat dla JST za straty w dochodach<sup>32</sup>;
- procykliczny charakter obu podatków dochodowych, który wraz z odwołującym się do danych historycznych mechanizmem określania wpływów podatkowych należnych JST może (zwłaszcza w okresach dekoniunktury) zagrażać stabilności fiskalnej tych jednostek<sup>33</sup>;
- mobilność bazy podatkowej, która wraz z przyjętym sposobem kalkulacji udziałów na podstawie miejsca zamieszkania deklarowanego przez osoby fizyczne / siedziby osoby prawnej może w niektórych sytuacjach powodować zaniżenie liczby podatników w stosunku do faktycznej liczby beneficjentów lokalnych usług;
- dość arbitralne zróżnicowanie wysokości procentowych stawek udziałów na rzecz poszczególnych JST, które nie jest adekwatne do zadań realizowanych przez te jednostki.

Dotychczas zgłaszane propozycje modyfikacji udziałów koncentrowały się na czterech rodzajach rozwiązań: 1) zwiększeniu procentowych stawek udziałów podatkowych<sup>34</sup> i/lub ich dalszym zróżnicowaniu na szczeblu lokalnym (np. między gminami miejskimi a wiejskimi)<sup>35</sup>; 2) zastąpieniu udziału w PIT lokalnym podatkiem dochodowym lub dodatkiem do podatku dochodowego<sup>36</sup>; 3) przekazaniu JST udziałów w nowych podatkach, tj. podatku od towarów i usług i/lub podatku akcyzowym<sup>37</sup>, jak również podatku od obrotu przedsiębiorstw handlowych i usługowych<sup>38</sup>; 4) zasileniu pewnych JST częścią dochodów gromadzonych przez niektóre fundusze celowe<sup>39</sup>.

Jeśli chodzi o pierwszy z wymienionych postulatów, to przykładem może być senacki projekt zmiany ustawy o dochodach JST z 2020 r., w którym proponuje się podwyższenie udziałów w PIT: w przypadku gmin do 43,93%, powiatów – do 11,49% oraz województw – do 1,79%, w celu

31 M. Kosek-Wojnar, K. Surówka, *op. cit.*

32 R. Dziemianowicz, *Dysfunkcje udziałów w podatkach państwowych w aspekcie zmniejszającej się samodzielności dochodowej samorządu terytorialnego w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017, nr 485, <https://doi.org/10.15611/pn.2017.485.08>.

33 K. Wójtowicz, *Uwarunkowania i pomiar...*, s. 165 i n.

34 Senacki projekt ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Sejm IX kadencji, druk nr 971.

35 J. Mackiewicz-Łyziak *et. al.*, *Wyrównywanie dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Możliwości wykorzystania w Polsce doświadczeń niemieckich krajów związkowych*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2008.

36 J. Neneman, P. Swianiewicz, *op. cit.*; K. Surówka, M. Winiarz, *Kierunki zmian ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2015.

37 W. Gonet, *Partycypacja samorządu terytorialnego w podatkach pośrednich jako źródło dochodów*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 9.

38 E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Efektywność transferów wyrównawczych pomiędzy sektorem rządowym a samorządowym w Polsce*, „Finanse. Czasopismo Komitetu Nauk o Finansach PAN” 2017, nr 1.

39 *Ibidem*.

wyrównania ubytków w dochodach samorządowych spowodowanych zmianami w konstrukcji podatku dochodowego. Całkowity koszt tej propozycji oszacowano na 6 mld zł i miałby on być w całości poniesiony przez budżet państwa. Oprócz zwiększenia procentowych wielkości udziałów zgłaszane są także propozycje dalszego różnicowania ich wysokości. Przykładowo w raporcie Instytutu Badań nad Gospodarką Rynkową z 2008 r. zaproponowano wzrost stawek udziału w PIT w przypadku gmin miejskich i miast na prawach powiatu, przy jednoczesnym obniżeniu tych stawek w przypadku gmin wiejskich i miejsko-wiejskich. Zgłaszane są ponadto postulaty zwiększenia udziałów powiatów i województw samorządowych w PIT<sup>40</sup>. Wydaje się, że istotne podwyższenie procentowej wartości udziałów JST w podatkach dochodowych nie jest obecnie możliwe, głównie ze względu na trudną sytuację budżetu państwa. Rozpatrywanej zmianie musiałyby w związku z tym towarzyszyć zmniejszenie części wyrównawczej subwencji ogólnej lub innych transferów. W konsekwencji istniejące różnice w wysokości dochodów między samorządami mogłyby się jeszcze pogłębić.

Drugą propozycję odzwierciedla popularna zwłaszcza wśród samorządowców koncepcja tzw. PIT-u komunalnego, będącego w zamierzeniach dochodem gmin, w którym udziały miałyby mieć powiaty i województwa. Cztery warianty jego konstrukcji wraz z próbą określenia ich skutków finansowych zostały przedstawione w 2013 r. przez J. Nenemana i P. Swianiewicza<sup>41</sup>. Za najbardziej prawdopodobną opcję uznano tę, w której stawka podatku wynosiłaby 5,0765% (z czego 3,85% miałyby przypadać gminom, a 4,91% – miastom na prawach powiatu), podatek naliczany byłby według skali proporcjonalnej, a ulgi podatkowe w pierwszej kolejności byłyby odliczane od części państwowej podatku, a następnie od lokalnej. Główną zaletą tej propozycji jest zwiększenie samodzielności finansowej samorządów przez umożliwienie im kształtowania wysokości stawek podatku. Niestety jako mankament tego rozwiązania wskazuje się m.in. ryzyko nadmiernej konkurencji podatkowej skutkującej migracją podatników do gmin, w których obciążenia podatkowe są niższe<sup>42</sup>. W dodatku baza podatkowa byłaby taka sama zarówno dla szczebla centralnego, jak i dla samorządu terytorialnego, co mogłoby powodować nadmierną eksploatację źródeł podatkowych. Co więcej, PIT komunalny mógłby pogłębić przestrzenne zróżnicowanie dochodów JST, a tym samym zwiększyć różnice w dostępie do usług publicznych<sup>43</sup>. Poza tym rozwiązanie to można by wdrożyć tylko pod warunkiem zachowania neutralności dla budżetu państwa i braku wzrostu obciążenia fiskalnego obywateli. Wymagałoby zatem stosownego zmniejszenia transferów budżetowych na rzecz JST.

Trzecia propozycja koncentruje się na ustanowieniu udziałów JST w nowych podatkach. Najczęściej jako potencjalne podatki wspólne wskazuje się podatek od towarów i usług oraz

40 A. Borodo, *Niektóre problemy finansów samorządu terytorialnego w Polsce oraz propozycje nowych regulacji dotyczących dochodów samorządu*, „Finanse Komunalne” 2020, nr 2.

41 J. Neneman, P. Swianiewicz, *op. cit.*

42 R. Dziemianowicz, M. Poniatowicz, *Koncepcja PIT-u komunalnego – argumenty za i przeciw*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, <https://doi.org/10.17951/h.2016.50.1.305>.

43 J. Neneman, P. Swianiewicz, *op. cit.* Jak wskazują autorzy, na wprowadzeniu tego rozwiązania w niewielkim stopniu zyskałoby ok. 88% gmin, głównie biednych, w których mieszka 74% mieszkańców, znaczne straty poniosłoby zaś duże miasta powyżej 300 tys. mieszkańców.

akcyzę. Przykładowo W. Gonet<sup>44</sup> w 2012 r. zaproponował, aby udziałami w tych dwóch podatkach pośrednich zastąpić subwencję ogólną (poza częścią oświatową) oraz dotacje celowe. Z jego symulacji dla 2011 r. wynikało, że udziały te powinny wynosić: w przypadku gmin 6,39% w VAT i 10,89% w akcyzie, w przypadku powiatów odpowiednio – 3,76% i 4,04%, w przypadku miast na prawach powiatu – 4,29% i 1,74%, a województw – 2,16% i 3,04%. Według tej koncepcji należałoby oddzielić miejsce płatności podatku od wysokości wpływów do budżetu JST. Alokacja dochodów podatkowych odbywałaby się według takich kryteriów, jak: dochód własny *per capita*, stopa bezrobocia, gęstość zaludnienia, długość dróg oraz wydatki na pomoc społeczną, a udziały pełniłyby oprócz funkcji fiskalnej także funkcję wyrównawczą. Jako główne zalety tego rozwiązania wskazywano wzrost samodzielności wydatkowej JST przez zmniejszenie w budżetach środków o zdeterminowanym przeznaczeniu oraz ograniczenie redystrybucji poziomej. Niemniej jednak gdyby wysokość udziałów podatkowych nie była związana z wielkością bazy podatkowej, lecz była rozdzielana centralnie na podstawie określonych ustawowo reguł, instytucja ta nie różniłaby się niczym od subwencji ogólnej. Co więcej, zastosowanie do rozliczania udziałów kryterium miejsca zapłaty podatku spowodowałoby wzrost dysproporcji dochodowych między JST. Wydaje się zatem, że dla spełnienia warunku indywidualnej proporcjonalności udziałów w podatkach pośrednich jest konieczne objęcie rozliczeniem stosunkowo dużego obszaru, w związku z czym wprowadzenie tych udziałów mogłoby być rozważane wyłącznie w przypadku województw i tylko w odniesieniu do produktów wytwarzanych i usług świadczonych w danym regionie. Jeśli weźmie się pod uwagę to, że VAT jest obliczany od różnicy pomiędzy podatkiem naliczonym a należnym, takie rozwiązanie znacznie komplikowałoby sposób dzielenia dochodów z tego tytułu pomiędzy budżet państwa a budżety regionów. Zwiększyłyby się także koszty poboru, a co więcej – mogłyby się nasilić zjawiska unikania podatku i uchylania się od jego płacenia. Podatek od towarów i usług jest obecnie najwydajniejszym fiskalnie podatkiem państwowym wykorzystywanym jako instrument stabilizacji gospodarczej, a więc mało realne wydaje się to, by w obecnych warunkach władze centralne zgodziły się nim „podzielić” z samorządami. Z pewnością nie należy natomiast proponować województwom udziałów w akcyzie, doprowadziłoby to bowiem do dużych różnic w ich dochodach, m.in. w zależności od tego, ile przedsiębiorstw o określonym profilu działalności gospodarczej (np. rafinerii, gorzelnii, zakładów tytoniowych i browarów) jest zlokalizowanych na obszarze danego województwa<sup>45</sup>.

Ostatni ze zgłaszanych postulatów ma raczej charakter uzupełniający wobec wcześniej omówionych propozycji. Chodzi tu m.in. o przekazanie JST (głównie powiatom) części dochodów Funduszu Pracy i Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. Należy dodać, że środkami tymi powiaty już rozporządzają jako dysponenci środków państwowych funduszy celowych, w związku z czym przyznanie tym jednostkom udziałów w dochodach funduszy celowych mogłoby przyczynić się do poprawy przejrzystości finansów publicznych i efektywności wykorzystania tych środków.

<sup>44</sup> W. Gonet, *op. cit.*

<sup>45</sup> K. Surówka, M. Winiarz, *op. cit.*

## Podsumowanie

W toku rozważania kierunków przeobrażenia systemu udziałów podatkowych w Polsce, które pozwoliłyby wyeliminować opisane dysfunkcje, należy zauważyć, że na świecie brakuje jednolitego wzorca, który można by zastosować w każdych warunkach. W związku z tym proponowane rozwiązania powinny uwzględniać konkretną sytuację społeczno-gospodarczą, w której obecnie jesteśmy.

Nie można zatem stracić z pola widzenia bezprecedensowego kryzysu ekonomicznego wywołanego przez pandemię COVID-19, który przekłada się także na problemy w finansach publicznych. Trzeba przy tym pamiętać, że to na podsektorze rządowym spoczywa obowiązek finansowania utrzymującego się od ponad 30 lat deficytu finansów publicznych, bardzo zwiększonego w ostatnim czasie przez pakiety tarcz antykryzysowych. Z tego powodu zmiana systemu zasilania finansowego JST nie może znacząco pogorszyć sytuacji finansowej, w której znajduje się budżet państwa. Nie należy także zwiększać ogólnego poziomu obciążeń podatkowych.

Kolejną kwestią jest to, że reforma nie powinna mieć charakteru rewolucyjnego, by nie pogłębiać stanu niepewności i niestabilności. Trudnością może być ponadto znaczne zróżnicowanie potencjałów finansowych poszczególnych typów JST, w tym niska wydajność fiskalna udziałów podatkowych samorządów na terenach wiejskich (jedną z jej przyczyn jest nieopodatkowanie przychodów z działalności rolniczej, mające źródła poza systemem finansów samorządowych). Zmiany w systemie udziałów podatkowych powinny zatem zbliżyć rozkład dochodów samorządowych do rozkładu potrzeb wydatkowych i przy tym w jak najmniejszym stopniu ingerować w samodzielność finansową jednostek samorządu terytorialnego<sup>46</sup>.

Z uwzględnieniem powyższych uwarunkowań należy rekomendować pozostawienie samorządom terytorialnym procentowych udziałów w PIT, ale przy pewnych zmianach zasad ich kalkulacji. Wydaje się, że ewentualne zastąpienie udziałów JST w PIT dodatkami samorządowymi do tego podatku, przy zachowaniu neutralności dla budżetu państwa, powinno być powiązane z objęciem dochodów z działalności rolniczej powszechnym podatkiem dochodowym. Do czasu ustabilizowania obecnej sytuacji gospodarczej kwestia ta powinna jednak zejść na dalszy plan.

Już teraz można by natomiast rozważyć modyfikację sposobu kalkulacji kwot udziałów z roku podatkowego, a nie z roku poprzedzającego rok bazowy (obecne zasady nie uwzględniają rzeczywistych uwarunkowań ekonomicznych ani bieżącej kondycji finansowej sektora publicznego i podatników). Aby udziały pełniły funkcję motywacyjną, należałoby również przekazać władzom samorządowym uprawnienia do kształtowania faktycznej wielkości procentowych stawek udziałów, przy określeniu przez ustawodawcę stawki maksymalnej. Pozwoliłoby to przygotować JST na dalszy etap wdrożenia dodatków do PIT, w którym dysponowałyby one prawem do określania stawek podatkowych oraz, potencjalnie, udzielania ulg i zwolnień podatkowych.

Kolejna propozycja ma charakter bardziej fundamentalny i dotyczy objęcia podziałem między szczebel władzy centralnej a JST także wpływów z ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych,

<sup>46</sup> E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *op. cit.*

przy jednoczesnej likwidacji – w przypadku gmin i powiatów – udziałów w CIT<sup>47</sup>. Uzasadnieniem jest bardziej równomierny przestrzennie rozkład podatników ryczałtu, tj. małych podmiotów gospodarczych, w stosunku do rozmieszczenia podatników CIT, których *gros* koncentruje się w dużych miastach. Zastąpienie udziałów w CIT na szczeblu lokalnym udziałami w PIT rozszerzonymi o wpływ z ryczałtu przyczyniłoby się tym samym do zmniejszenia dysproporcji dochodowych pomiędzy JST. Pozwoliłoby także na ograniczenie skutków dość częstych w ostatnim czasie zmian w konstrukcji podatku ryczałtowego. Ponadto, udziały w CIT mają niewielki związek z lokalną bazą podatkową, ponieważ ich największa część pochodzi od podmiotów z sektora finansowego (banków, zakładów ubezpieczeń), i nawet samorządy prowadzące politykę intensywnego wspierania przedsiębiorczości mają bardzo ograniczony wpływ na wielkość wpływów z CIT. Przeciwko udziałom w CIT na szczeblu lokalnym przemawiają również duża ich niestabilność oraz podatność tego podatku na tzw. agresywną optymalizację podatkową. Z tego powodu w dochodach z CIT powinny partycypować jedynie województwa, w przypadku których – ze względu na objęcie zakresem terytorialnym znacznego obszaru – jest możliwe uniknięcie opisanych problemów. Co więcej, udział województw w CIT powinien być nawet zwiększony o wielkość odpowiadającą ich dotychczasowemu udziałowi w PIT, który ze względu na marginalną rolę powinien zostać zlikwidowany. Byłoby to niewątpliwie korzystne dla przejrzystości ich finansów.

## Bibliografia

- Bird R.M., *Decentralizing Value Added Taxes in Federations and Common Markets*, „Bulletin for International Taxation” 2013, t. 62, nr 12.
- Blöchliger H., Nettley M., *Sub-Central Tax Autonomy*, „OECD Working Papers on Fiscal Federalism”, nr 20.
- Blöchliger H., Petzold O., *Finding the Dividing Line Between Tax Sharing and Grants: A Statistical Investigation*, „OECD Working Papers on Fiscal Federalism” 2009, nr 10, <https://doi.org/10.1787/5k97b10wbnw-en>.
- Borodo A., *Niektóre problemy finansów samorządu terytorialnego w Polsce oraz propozycje nowych regulacji dotyczących dochodów samorządu*, „Finanse Komunalne” 2020, nr 2.
- Cieśla M., *Optymalizacja podatkowa – w poszukiwaniu prawdziwego znaczenia [w:] Agresywna optymalizacja – problem podatnika czy problem państwa?*, red. J. Glumińska-Pawlic, Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Katowice 2017.
- Dziemianowicz R., *Dysfunkcje udziałów w podatkach państwowych w aspekcie zmniejszającej się samodzielności dochodowej samorządu terytorialnego w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017, nr 485, <https://doi.org/10.15611/pn.2017.485.08>.
- Dziemianowicz R., Poniatowicz M., *Koncepcja PIT-u komunalnego – argumenty za i przeciw*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, <https://doi.org/10.17951/h.2016.50.1.305>.

<sup>47</sup> Na podstawie wpływów podatkowych z 2019 r. należy zakładać, że rozwiązanie to mogłoby pozostać stosunkowo neutralne finansowo dla budżetu państwa. Łączne wpływy z udziałów w CIT na szczeblu lokalnym wyniosły ok. 4 mld zł, podczas gdy ryczałt dostarczył w tym roku ok. 9,3 mld zł. Jeśli weźmiemy pod uwagę, że na samorządy przypada ok. 50% wpływów z podatku wspólnego, byłoby to nieco ponad 4,5 mld zł.

- Gonet W., *Partycypacja samorządu terytorialnego w podatkach pośrednich jako źródło dochodów*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 9.
- Govinda Rao M., *Resolving Fiscal Imbalances. Issues in Tax Sharing* [w:] *Intergovernmental Fiscal Transfers*, red. R. Boadway, A. Shah, The World Bank, Washington 2007.
- Kańduła S., *PIT komunalny jako nowa forma dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, „Infos” 2016, nr 16(220), Biuro Analiz Sejmowych.
- Kim J., *The Role of Intergovernmental Fiscal Institutions. The Case of Tax Sharing* [w:] *Institutions of Intergovernmental Fiscal Relations. Challenges Ahead*, red. J. Kim, H. Blöchliger, OECD Publishing, Paris 2015.
- Kosek-Wojnar M., Surówka K., *Kierunki zmian w zakresie repartycji wpływów z podatków dochodowych pomiędzy państwo i samorząd terytorialny*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług” 2013, nr 108.
- Mackiewicz-Lyziak J. et al., *Wyrównywanie dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Możliwości wykorzystania w Polsce doświadczeń niemieckich krajów związkowych*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2008.
- Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., *Efektywność transferów wyrównawczych pomiędzy sektorem rządowym a samorządowym w Polsce*, „Finanse. Czasopismo Komitetu Nauk o Finansach PAN” 2017, nr 1.
- Neneman J., Swianiewicz P., *Koncepcje, warianty i konsekwencje wprowadzenia PIT-u komunalnego w Polsce. Ekspertyza BGK*, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, Warszawa 2013.
- OECD, *Consumption Tax Trends 2020. VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, Paris 2020, <https://doi.org/10.1787/152def2d-en>.
- OECD, *Tax Autonomy*, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TAXAUTO>.
- OECD/UCLG, *Subnational Governments Around the World. Structure and Finance*, Barcelona 2016.
- Poniatowicz M., *Koncepcja federalizmu fiskalnego w systemie finansów samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2018.
- Poniatowicz M., Dziemianowicz R., *Udziały samorządu terytorialnego w państwowych podatkach dochodowych w aspekcie postulatów teoretycznych federalizmu fiskalnego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, <https://doi.org/10.17951/h.2016.50.1.295>.
- Shah A., *The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Market Economies*, The World Bank, Washington 1994.
- Surówka K., Winiarz M., *Kierunki zmian ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2015.
- Van Brederode R., Gendron P.P., *The Taxation of Cross-Border Interstate Sales in Federal or Common Markets*, „World Journal of VAT/GST Law” 2013, nr 1, <https://doi.org/10.5235/20488432.2.1.1>.
- Wójtowicz K., *Decentralizing Value Added Taxes. Appearance or Reality?* [w:] *Managing Intellectual Capital and Innovation for Sustainable and Inclusive Society. Managing Intellectual Capital and Innovation*, Proceedings of the „MakeLearn and TIIM Joint International Conference 2015”, ToKnowPress, Bangkok–Celje–Lublin 2015.
- Wójtowicz K., *Udziały samorządów w podatkach państwowych – własne czy obce źródło dochodów JST? Dylematy teorii a praktyka budżetowa wybranych państw*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2013, nr 306.
- Wójtowicz K., *Uwarunkowania i pomiar stabilności fiskalnej jednostek samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2019.

## Akty prawne

Senacki projekt ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Sejm IX kadencji, druk nr 971.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2020, poz. 1426, ze zm.).

Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o zmianie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, a także o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 110, poz. 475, ze zm.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2020, poz. 1406, ze zm.).

Ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (Dz.U. nr 129, poz. 600).

Ustawa z dnia 22 grudnia 1995 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz.U. nr 154, poz. 794).

Ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz.U. nr 156, poz. 774, ze zm.).

Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 (Dz.U. nr 150, poz. 983, ze zm.).

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. 2021, poz. 38, ze zm.).