Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 21/11/2026 04:47:26

A N N A L E S
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA
LUBLIN – POLONIA
VOL. XLVIII, 2 SECTIO H 2014

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, Katedra Finansów Publicznych

KATARZYNA WÓJTOWICZ

Udział w podatkach państwowych a problem stabilności fiskalnej jednostek samorządu terytorialnego w Polsce

Sub-central tax sharing and the problem of fiscal sustainability of local governments in Poland

Słowa kluczowe: stabilność fiskalna, udział w podatkach państwowych

Keywords: fiscal sustainability, sub-central tax sharing

Wstęp

Trwające spowolnienie gospodarcze, a także coraz bardziej odczuwalne skutki niekorzystnych zmian demograficznych wywierają istotny wpływ na wzrost wydatków jednostek samorządu terytorialnego (JST), a także przyczyniają się do zmniejszenia dochodów samorządowych, które w przeważającej części są silnie powiązane z cyklem koniunkturalnym Obie powyższe tendencje skutkują wzrostem deficytów budżetowych JST oraz zwiększeniem samorządowego długu publicznego.

Tego rodzaju uwarunkowania wymagają nowego spojrzenia na kwestię stabilności fiskalnej JST, która nie może być utożsamiana jedynie z zagwarantowaniem bezpiecznego pułapu zadłużenia publicznego na poziomie zapewniającym zdolność do jego obsługi. W warunkach kryzysowych szczególnie istotne jest to, by dbałość o zapewnienie stabilności finansów samorządowych nie odbywała się kosztem osłabienia możliwości rozwojowych wspólnot lokalnych, a także poprzez ograniczanie zakresu i jakości usług społecznych świadczonych na rzecz lokalnej społeczności, na które popyt w okresie dekoniunktury gospodarczej zazwyczaj silnie wzrasta.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 21/11/2026 04:47:26

Istotne znaczenie w procesie osiągania stabilności fiskalnej przez JST ma odpowiedni system zasilania finansowego. Od czasu reaktywacji samorządu terytorialnego w Polsce ważną rolę w tym systemie odgrywa udział w podatkach państwowych, tj. podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych.

Celem artykułu jest próba oceny zasad konstrukcyjnych oraz rzeczywistego znaczenia udziału w podatkach państwowych jako źródła finansowania jednostek samorządowych w Polsce z punktu widzenia potrzeby zagwarantowania ich stabilności fiskalnej. W szczególności analizą objęto ewolucję przepisów prawnych regulujących konstrukcję udziałów podatkowych, a także realizację przez tę kategorię dochodów samorządowych wymogu wydajności fiskalnej, antycykliczności, stałości oraz autonomii finansowej JST.

1. Ewolucja konstrukcji udziałów JST w podatkach państwowych

W okresie funkcjonowania jednoszczeblowego systemu samorządu terytorialnego gminom przyznano prawo do czerpania wpływów z dwóch państwowych podatków dochodowych. Udział w nich określono z dniem 1 stycznia 1992 r. na poziomie 15% – w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT)[1], oraz począwszy od 1 stycznia 1994 r. na poziomie 5% – w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)[2]. O ile procentowy współczynnik gminnego udziału w CIT w okresie 1994–1998 pozostawał niezmieniony, o tyle wskaźnik udziału w PIT w latach 1996–1998 stopniowo zwiększano, a wynosił on odpowiednio 16% w roku 1997 i 17% w 1998. W tym czasie ukształtowały się także podstawowe zasady kalkulacji oraz trybu przekazywania samorządom tej kategorii dochodów JST, które w przeważającym zakresie obowiązują do dzisiaj.

Począwszy od 1 stycznia 1999 r., tj. z dniem wejścia w życie Ustawy z 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego [Dz. U. nr 150, poz. 983], udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych stał się źródłem dochodów nie tylko gmin, ale także powiatów i województw samorządowych. Jeśli chodzi o udziały w PIT, to w przypadku gmin ich procentowa wysokość uległa wyraźnemu wzrostowi – do poziomu 27,6% wpływów z podatku od osób fizycznych zamieszkałych na terenie gminy. Dla nowo utworzonych powiatów wskaźnik ten został określony na poziomie 1%, zaś w odniesieniu do województw samorządowych – 1,5%.

[1] Na mocy 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].

[2] Na mocy Ustawy z 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin [Dz. U. nr 129, poz. 600].

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 21/11/2026 04:47:26

Wysokość i zasady konstrukcyjne udziału gmin w podatku dochodowym od osób prawnych nie ulegały w latach 1999–2003 w stosunku do okresu wcześniejszego poważniejszym modyfikacjom, a ich procentowy współczynnik do końca 2003 r. wynosił 5%. Udziału w tym podatku zostały natomiast całkowicie pozbawione nowo utworzone powiaty, co było krytykowane w doktrynie finansów, bowiem mogło działać antyrozwojowo, zniechęcając samorząd powiatowy do przyciągania przedsiębiorstw będących osobami prawnymi (spółek, spółdzielni, banków) oraz ich zakładów [Borodo, 2004, s. 185]. Z kolei dla województw samorządowych wskaźnik udziału w CIT wynosił w latach 1999–2003 tylko 0,5%.

Od roku 2004 system udziału podatkowego został poddany dość istotnym przeobrażeniom na mocy Ustawy z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego [tekst jednolity: Dz. U. z 2010, nr 80, poz. 526]. Ukształtowała ona podstawy konstrukcyjne udziałów podatkowych, które z niewielkimi modyfikacjami nadal obowiązują.

W przypadku gminy procentowa wysokość udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych wynosi od roku 2004 39,34%, z zastosowaniem zawartego w art. 89 Ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego mechanizmu stymulującego gminne wydatki na określony cel. Konstrukcja udziału, który na rok 2004 wynosił 35,72%, przewidywała bowiem jego stopniowe zwiększanie w zależności do liczby mieszkańców przyjmowanych przez gminy do domów opieki społecznej. Kwotę udziału gminy w PIT ustala się jako iloczyn ogólnej kwoty wpływów z tego podatku i wskaźnika równego 0,3934 (z zastosowaniem wyżej opisanego mechanizmu) oraz wskaźnika równego udziałowi należnego w roku poprzedzającym rok bazowy podatku dochodowego od osób fizycznych mieszkających na terenie gminy w ogólnej kwocie należnego podatku w tym samym roku. Z kolei procentowy wskaźnik udziału powiatów we wpływach z podatku PIT wzrósł do poziomu 10,25%. Począwszy od roku 2004, kwotę należną poszczególnym powiatom z tego tytułu ustala się jako iloczyn ogólnej kwoty wpływów z podatku PIT i liczby 0,1025 oraz wskaźnika równego udziałowi należnego w roku poprzedzającym rok bazowy podatku dochodowego od podatników mieszkających na terenie powiatu w ogólnej kwocie należnego podatku w tym samym roku. Dla województw kwota udziału we wpływach z PIT obliczana jest jako iloczyn ogólnej kwoty wpływów z tego podatku, wskaźnika 1,6% oraz wskaźnika równego udziałowi należnego w roku poprzedzającym rok bazowy podatku dochodowego od osób fizycznych mieszkających na obszarze danego województwa w ogólnej kwocie podatku w tym samym roku.

Nowe rozwiązania prawne wprowadzone ustawą z 13 listopada 2003 r. istotnie zwiększyły także rolę udziału w podatku dochodowym od osób prawnych.

W przypadku gminy procentowy wskaźnik udziału we wpływach z podatku CIT od podatników tego podatku posiadających siedzibę na terenie gminy wynosi 6,71%. Nowością stało się przyznanie wpływów z tytułu udziału w CIT powiatom, w przypadku których jego procentowa wielkość ukształtowała się na stosunko-

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 21/11/2026 04:47:26

wo niskim poziomie, tj. 1,4%. Stosunkowo największym fluktuacjom podlegał procentowy wskaźnik udziału we wpływach z podatku CIT w przypadku województw samorządowych. W latach 2004–2007 wynosił on bowiem 15,9%, w okresie 2008–2009 spadł do 14,0%, zaś od roku 2010 jest równy 14,75%. Tak częste jego modyfikacje wynikały ze zmiany katalogu zadań tej jednostki samorządu terytorialnego. Jednocześnie utrzymano dotychczasowe kryterium podziału wpływów z udziału w CIT pomiędzy JST, na których obszarze są zlokalizowane poszczególne oddziały osoby prawnej będącej podmiotem wielozakładowym, którym to kryterium jest udział liczby osób zatrudnionych w oddziale firmy położonym na terenie danej jednostki samorządowej w stosunku do ogółu pracowników całego przedsiębiorstwa.

2. Pożądane atrybuty dochodów samorządowych w kontekście potrzeby utrzymywania stabilności fiskalnej

Jak już wspomniano, współczesne rozumienie terminu „stabilność fiskalna" (z ang. *fiscal sustainability*) znacznie wykracza poza zagadnienia związane jedynie z wypłacalnością jednostki samorządowej (tj. zdolnością do regulowania zobowiązań finansowych). W doktrynie finansów wskazuje się, że równie istotnymi składnikami tej stabilności – obok bezpieczeństwa finansowego – winno być także zagwarantowanie sprawności dochodowej oraz efektywności wypełniania przez samorządy nałożonych na nie zadań publicznych, a także zapewnienie możliwości wspierania przez JST polityki rozwojowej[3].

Jednym z najważniejszych wymogów umożliwiających osiągnięcie tak rozumianego stanu stabilności fiskalnej wydaje się właściwie skonstruowany system finansowania samorządów. Aby tak się stało, winny składać się na niego kategorie dochodów odznaczające się pewnymi pożądanymi z tego punktu widzenia cechami. Próby wskazania tego rodzaju atrybutów dochodów JST są od dawna podejmowane w literaturze przedmiotu, czego efekt stanowią liczne opracowania eksponujące różne ich kategorie [Denek, 2009, s. 50]. Poniżej w dużym skrócie zaprezentowano te z nich, które wydają się najistotniejsze z punktu widzenia stabilności finansów samorządowych, oraz dokonano ich krótkiej interpretacji.

W pierwszym rzędzie dochody samorządowe winny charakteryzować się *wydajnością fiskalną*, umożliwiającą samorządowi realizację jego podstawowych funkcji. Warto w tym miejscu zauważyć, że w przypadku dochodów podatkowych (do których zalicza się wpływy z tytułu udziałów) właściwe wypełnianie funkcji fiskalnej jest podstawowym kryterium oceny zasadności ich wprowadzenia i utrzymywania.

[3] W literaturze przedmiotu do tej pory nie dopracowano się jednolitej i akceptowanej przez wszystkich definicji stabilności fiskalnej. W artykule posłużono się znaczeniem tego terminu zaproponowanym przez C. Burnside'a [2005].

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 21/11/2026 04:47:26

Nieodzownym atrybutem źródeł zasilania finansowego JST winna być także ich *antycykliczność*, określana także jako *pewność*. Silne uzależnienie dochodów samorządowych od wahań koniunkturalnych, tj. od sytuacji gospodarczej kraju i kondycji ekonomicznej podmiotów gospodarczych funkcjonujących na terenie danej wspólnoty samorządowej, jest szczególnie niekorzystne w warunkach dekoniunktury, przyczyniając się do pogłębienia zróżnicowania potencjału dochodowego jednostek samorządowych.

Do pożądanych cech dochodów JST należy także zaliczyć *stałość*, przejawiającą się w ich względnej prawnej stabilizacji, tzn. braku zasadniczych zmian w ich prawnej konstrukcji [Denek, 2009, s. 51]. W kontekście stabilności fiskalnej JST należy pamiętać, że zaletą stałych kategorii dochodów jest przede wszystkim to, że są one przewidywalne i możliwe do oszacowania, co pozwala władzom lokalnym na swobodne długoterminowe planowanie gospodarki finansowej.

Cechą optymalnych źródeł finansowania JST winien być także odpowiedni zakres *samodzielności finansowej*, który może sprzyjać zwiększeniu odpowiedzialności władz samorządowych za prowadzoną gospodarkę finansową, przyczynia się do racjonalizacji wydatków publicznych, a także powinien służyć lepszemu dostosowaniu polityki fiskalnej do lokalnych preferencji.

3. Próba oceny udziałów w podatkach państwowych z punktu widzenia atrybutu wydajności fiskalnej, pewności, stałości oraz samodzielności finansowej

Analiza danych zawartych w tabeli 1 pozwala stwierdzić, że wpływy z udziału w podatkach państwowych stanowią bardzo wydajne źródło finansowania działalności wszystkich typów JST, przy czym największe znaczenie mają one w budżetach województw oraz miast na prawach powiatu. Jednocześnie udział w podatku PIT pozostawał w całym badanym okresie zdecydowanie bardziej efektywną kategorią dochodów niż udział w podatku CIT w odniesieniu do samorządów szczebla lokalnego. Z kolei odmienną tendencję zaobserwować można dla jednostek szczebla regionalnego, w przypadku których to właśnie dochody z udziałów w podatku CIT były jednym z najważniejszych źródeł finansowania – w roku 2012 stanowiły blisko 40% ogółu wpływów budżetowych.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 21/11/2026 04:47:26

Tabela 1. Struktura dochodów JST w latach 2003–2012 (w %)

Wyszczególnienie	2003	2004	2006	2007	2009	2010	2012
	Gminy						
Dochody ogółem:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Dochody własne w tym:	47,3	48,2	47,4	49,5	46,3	44,6	46,6
udział w CIT	0,6	1,0	1,0	1,2	1,0	0,9	1,0
udział w PIT	11,1	13,6	14,2	16,3	15,3	13,9	15,4
Dotacje celowe	10,5	12,5	20,0	19,2	19,8	24,0	22,0
Subwencja ogólna	42,2	39,3	32,6	31,3	33,9	31,4	31,4
	Powiaty						
Dochody ogółem:	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Dochody własne w tym:	11,3	24,9	30,8	32,2	28,4	28,2	29,4
udział w PIT	1,3	10,3	14,2	16,2	13,8	12,4	14,8
udział w CIT	0,0	0,8	0,7	0,9	0,7	0,6	0,7
Dotacje celowe	32,6	24,3	23,1	21,7	25,8	28,5	25,3
Subwencja ogólna	56,1	50,8	46,1	46,1	45,9	43,3	45,4
	Miasta na prawach powiatu						
Dochody ogółem:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Dochody własne w tym:	56,3	64,3	67,7	70,3	66,1	63,6	61,1
udział w CIT	1,8	3,3	3,4	3,8	3,3	2,6	2,4
udział w PIT	17,8	24,6	25,4	27,4	26,7	24,4	23,5
Dotacje celowe	11,8	11,0	11,0	9,8	11,5	14,5	17,2
Subwencja ogólna	32,0	24,8	21,3	19,9	22,5	21,9	21,7
	Województwa						
Dochody ogółem:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Dochody własne w tym:	15,9	59,1	63,8	68,3	32,3	40,4	57,2
udział w CIT	1,6	48,3	42,1	44,5	21,4	28,1	38,3
udział w PIT	10,4	7,6	7,3	7,5	4,5	6,3	8,8
Dotacje celowe	51,0	22,4	14,2	13,1	53,4	38,7	20,9
Subwencja ogólna	33,1	18,5	21,9	18,6	14,3	20,9	21,9

Źródło: obliczenia własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa za lata 2003–2012 w zakresie budżetów JST.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 21/11/2026 04:47:26

Jednocześnie w latach 2009–2010 (na które przypadło znaczne spowolnienie gospodarcze) we wszystkich typach JST można zaobserwować znaczący spadek znaczenia fiskalnego udziału w podatkach, który w największym stopniu dotknął budżetów województw. Stanowi on następstwo bardzo silnego uzależnienia wydajności obu podatków dochodowych od cyklu koniunkturalnego [Swianiewicz, Łukomska, 2010]. Związek ten jest szczególnie widoczny w przypadku udziału w podatku CIT – relacja tego udziału do dochodów ogółem w województwach w roku 2009 zmniejszyła się w stosunku do roku 2007 aż o ponad 20%. Z kolei procykliczności udziałów w PIT sprzyja przyjęty sposób ich kalkulacji, nawiązujący do danych historycznych w zakresie wpływów z tego podatku na dzień 15 września roku poprzedzającego rok budżetowy, co przyczynia się niekiedy do nadmiernego pogorszenia bieżącej sytuacji dochodowej wspólnot samorządowych. Dlatego też udział w podatkach (a zwłaszcza CIT) nie wypełnia w dostateczny sposób wymogu pewności, a wysoki odsetek tych wpływów w strukturze budżetów samorządowych może, zwłaszcza w okresach dekoniunktury, skutkować zakłóceniami stabilności fiskalnej JST.

Odnosząc się do cechy stałości udziałów podatkowych, należy zauważyć, że nie jest ona z pewnością przymiotem tej kategorii wpływów JST. W ostatnich latach, tj. począwszy od roku 2004, stałość tę można wprawdzie odnieść do procentowej wysokości wskaźników udziałów, a także do podstawowych zasad ich kalkulacji oraz alokacji, niemniej jednak w ramach polityki fiskalnej państwa podejmowanych jest szereg działań na rzecz zmniejszenia ciężaru opodatkowania podatkami dochodowymi i w konsekwencji osłabienia ich wydajności fiskalnej[4], a ubytków rzeczywistych wpływów z tego tytułu będących następstwem takich inicjatyw samorządom dotychczas nie zrefundowano. Należy ponadto podkreślić dużą częstotliwość zmian dokonywanych przez ustawodawcę w konstrukcji obu podatków dochodowych, co dodatkowo zakłóca stabilność i przewidywalność tego źródła dochodów samorządowych.

Oceniając samodzielność JST w odniesieniu do udziału w podatkach państwowych, warto zaznaczyć, że na mocy Ustawy z 13 listopada 2013 r. zostały one wprost zaliczone do kategorii dochodów własnych JST, tj. do tych, w przypadku których organom samorządowym winien przysługiwać możliwe największy zakres kompetencji w odniesieniu do wpływu na ich kształtowanie. Tego rodzaju klasyfikacja budzi jednak szereg wątpliwości. W przypadku udziału w podatkach, JST nie przysługują bowiem żadne atrybuty władztwa podatkowego. Administrowanie tym źródłem dochodów samorządowych również leży poza sferą kompetencji JST. Wszelkie sprawy z zakresu obu podatków dochodowych załatwiane są bowiem przez państwowe organy podatkowe [Ofiarski, 2010, s. 301]. Nawet stosowanie tzw. uznaniowych ulg w spłacie tych podatków nie wymaga konsultacji z organami jednostek samorządowych, bo-

[4] W przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych chodzi tu m.in. o wyodrębnienie składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne z kwoty tego podatku, wprowadzenie tzw. ulgi na dzieci czy wreszcie zmianę skali podatkowej i obniżenie wysokości stawek podatkowych. Z kolei w podatku dochodowym od osób prawnych skutki takie miała istotna redukcja obciążeń podatkowych w roku 2004.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 21/11/2026 04:47:26

wiem rozstrzygnięć w tym zakresie dokonują samodzielnie urzędy skarbowe. Trudno zatem mówić o możliwości wykorzystywania tego rodzaju wpływów przez JST jako instrumentu prowadzenia aktywnej polityki podatkowej. Samorządy mogą oddziaływać na kształtowanie się dochodów z tego źródła jedynie pośrednio. Ich wydajność jest bowiem uzależniona nie tylko od wewnętrznego potencjału rozwojowego, który może być stymulowany przez odpowiednią politykę władz lokalnych i regionalnych, lecz także od czynników zewnętrznych, takich jak lokalizacja, zasoby surowcowe i innych przesłanek o charakterze obiektywnym, na które władze te nie mają żadnego wpływu [Kornberger-Sokołowska, 2013, s. 117].

Zakończenie

Przeprowadzona analiza wskazuje, że udziały w podatkach państwowych nie stanowią optymalnego z punktu widzenia stabilności finansów samorządowych źródła finansowania zadań JST. Ich główną zaletą jest stosunkowo wysoka wydajność fiskalna, zwłaszcza w tych jednostkach samorządowych, w których z uwagi na ich charakter, wielkość lub położenie zamieszkuje lub ma siedzibę znaczny odsetek podatników obu podatków dochodowych. Ta zaleta udziałów z uwagi na bardzo silne ich powiązanie z cyklem koniunkturalnym w warunkach kryzysów gospodarczych może stać się zasadniczym mankamentem, bowiem znaczący spadek wpływów z podatków dochodowych może zagrażać stabilności fiskalnej JST. Ryzyko to potęguje dodatkowo obserwowana w ostatnim czasie duża zmienność konstrukcji PIT i CIT, na którą jednostki samorządowe nie mają żadnego wpływu.

Bibliografia

1. Borodo A., 2004, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa.
2. Burnside C., 2005, *Theoretical Prerequisites for Fiscal Sustainability Analysis*, [w:] *Fiscal Sustainability in Theory and Practice: A Handbook*, The World Bank.
3. Denek E., 2009, *Funkcje dochodów budżetowych samorządu terytorialnego jako kryterium oceny systemu dochodów*, [w:] *Finanse 2009 – teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, B. Filipiak, B. Walczak (red.), Szczecin.
4. Kornberger-Sokołowska E., 2013, *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego*, Wyd. LexisNexis, Warszawa.
5. Swianiewicz P., Łukomska J., 2010, *Spowolnienie gospodarcze a sytuacja finansowa samorządów terytorialnych*, „Finanse Komunalne" nr 5.
6. Ofiarski Z., 2010, *Udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych jako źródło dochodów samorządu terytorialnego w Polsce w latach 1990–2010*, [w:] *Księga jubileuszowa Wyższej Szkoły Administracji Publicznej w Szczecinie 1995–2010*, Z. Ofiarski (red.), Wyd. WSAP w Szczecinie, Szczecin.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 21/11/2026 04:47:26

Sub-central tax sharing and the problem of fiscal sustainability of local governments in Poland

The purpose of the article is an attempt to assess the legal structure and the significance of sub-central tax sharing as a source of revenue of local government in Poland from the point of view of ensuring fiscal sustainability. In particular, the author analyzed the evolution of the construction of tax sharing, as well as fulfilling the requirement of fiscal efficiency, countercyclicality stability and fiscal autonomy.