

PRZEMYSŁAW PEST

Uniwersytet Wrocławski

WYSOKOŚĆ UDZIAŁÓW JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO WE WPŁYWACH Z PODATKÓW DOCHODOWYCH

Udziały we wpływach z podatków dochodowych są jednym z dochodów gmin, powiatów i województw. Stanowią one około 21% wszystkich dochodów oraz około 43% dochodów własnych samorządów wszystkich szczebli¹. Jednym z najistotniejszych zagadnień materialnoprawnych związanych z instytucją udziałów jest regulacja prawna ich wysokości. Wysokość udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych to poziom środków pieniężnych, jakie samorządy uzyskują z tego tytułu. O wysokości udziałów decydują dwa czynniki. Po pierwsze, wskaźniki procentowe udziałów uregulowane w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Wskaźniki te pozwalają na obliczenie wielkości, w jakiej gminy, powiaty i województwa partycypują we wpływach z podatków dochodowych. Po drugie, elementy konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych, w których udziały są ustanowione. Konstrukcja prawna podatków dochodowych przekłada się na wysokość wpływów z tych podatków, zarówno w części przypadającej budżetowi państwa, jak i budżetom jednostek samorządu terytorialnego.

1. WSKAŹNIKI PROCENTOWE UDZIAŁÓW WE WPŁYWACH Z PODATKÓW DOCHODOWYCH

Udziały we wpływach z podatków dochodowych są dochodem gmin od przywrócenia samorządu terytorialnego tego szczebla w 1990 r. Pierwszą ustawą regulującą dochody tych jednostek samorządu terytorialnego była ustawa z dnia 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w la-

¹ Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2013 r. Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego, Rada Ministrów, Warszawa 2014.

tach 1991–1993 oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym². Ustawa ta w swoim pierwotnym brzmieniu w art. 3 przyznawała gminom udział w wysokości 5% wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych, 30% wpływów z podatku od płac oraz podatku od wynagrodzeń i podatku wyrównawczego oraz 50% wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych opodatkowanych na zasadach ogólnych.

Podatek dochodowy od osób prawnych był wówczas uregulowany w ustawie z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³. Ustawa ta została zastąpiona obowiązującą ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴. Ustawy te, mimo pewnych różnic, w zbliżony sposób określały elementy konstrukcji prawnej podatku — podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania, a także wysokość stawek i terminy płatności podatku. W związku z tym mimo wejścia w życie nowej ustawy, ustawodawca pozostawił wskaźnik udziału gmin we wpływach z tego podatku na poziomie 5%.

Podatek od płac, podatek od wynagrodzeń, podatek wyrównawczy oraz podatek dochodowy od osób fizycznych opodatkowanych na zasadach ogólnych⁵ były pobierane do końca 1991 r. Od 1 stycznia 1992 r. zostały one zastąpione przez jeden, powszechny podatek dochodowy od osób fizycznych uregulowany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶. W związku z tym konieczna była również zmiana ustawy o dochodach gmin, która weszła w życie w tym samym dniu co nowa ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych — 1 stycznia 1992 r.⁷ Udziały we wpływach z podatku od płac, podatku od wynagrodzeń, podatku wyrównawczego oraz podatku dochodowego od osób fizycznych opodatkowanych na zasadach ogólnych zostały zastąpione jednym udziałem gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych. Wskaźnik procentowy udziału został określony na 15%. Wskaźnik ten był niższy niż wskaźniki udziałów w obowiązujących wcześniej podatkach, ale też uległa zmianie wysokość stawek podatkowych, które ustawa określała wówczas na poziomie od 20% do 40%. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że z tego

² Dz. U. Nr 89, poz. 518 z późn. zm.

³ Tekst jedn.: Dz. U. z 1991 r., Nr 49, poz. 216 z późn. zm.

⁴ Tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397 z późn. zm.; dalej: u.p.d.o.p.

⁵ Podatek od płac był unormowany w rozdziale 3 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej (tekst jedn.: Dz. U. z 1987 r., Nr 12, poz. 77 z późn. zm.), podatek od wynagrodzeń był uregulowany w ustawie z dnia 4 lutego 1949 r. o podatku od wynagrodzeń (Dz. U. Nr 7, poz. 41 z późn. zm.), podatek wyrównawczy w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku wyrównawczym (Dz. U. Nr 42, poz. 188 z późn. zm.), a podatek dochodowy od osób fizycznych opodatkowanych na zasadach ogólnych w ustawie z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (tekst jedn.: Dz. U. z 1989 r., Nr 27, poz. 147 z późn. zm.).

⁶ Tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.; dalej: u.p.d.o.f.; por. art. 54 ust. 1 u.p.d.o.f.

⁷ 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).

względem trudno jest jednoznacznie ocenić, na ile opisywana zmiana wpłynęła na wysokość dochodów gmin⁸.

Ustawa o dochodach gmin została zastąpiona z dniem 1 stycznia 1994 r. ustawą z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin⁹. Ustawa o finansowaniu gmin w pierwotnym brzmieniu art. 4 pkt 3 ustalała wskaźnik procentowy udziału gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych na poziomie 15%, a udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych na poziomie 5%. Wskaźniki procentowe udziałów zostały zatem utrzymane na tym samym poziomie jak w ustawie o dochodach gmin. Wskaźnik udziału gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych był dwukrotnie podwyższany — z dniem 1 stycznia 1997 r. do poziomu 16%¹⁰, z dniem 1 stycznia 1998 r. zaś do 17%¹¹.

Kolejna ustawa regulująca problematykę dochodów samorządów — ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003¹² — w art. 3 pkt 3 znacznie zwiększała wskaźnik procentowy udziału gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych z 17% do 27,6%. Zmiana ta była konsekwencją wprowadzonej wówczas reformy ubezpieczeń zdrowotnych¹³. Z dniem 1 stycznia 1999 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych został dodany art. 27b pozwalający na odliczenie przez podatnika od podatku kwoty składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne. Podatek dochodowy podlegał obniżeniu o 7,5% podstawy wymiaru składki. Wzrost wskaźnika procentowego udziału gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych miał równoważyć utratę dochodów spowodowaną wprowadzoną ulgą podatkową.

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 pozostawiała na tym samym poziomie udział gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych. Nowością było przyznanie udziałów we wpływach z podatków dochodowych powiatom oraz województwom, które zaczęły funkcjonować w 1999 r. Zgodnie z art. 8 pkt 1 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003 powiaty miały udział wyłącznie we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, a wskaźnik procentowy tego udziału wynosił 1%. Z kolei zgodnie z art. 11 pkt 1 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003 województwom przyznano udział we wpływach z obu podatków dochodowych na poziomie 1,5% oraz 0,5%.

⁸ A. Niezgoda, *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, Warszawa 2012, s. 226, przyp. 624.

⁹ Tekst jedn.: Dz. U. z 1998 r., Nr 30, poz. 164 z późn. zm.

¹⁰ Ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz. U. Nr 156, poz. 774).

¹¹ Art. 27e ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (tekst jedn.: Dz. U. z 1998 r. Nr 30, poz. 164 z późn. zm.).

¹² Dz. U. Nr 150, poz. 983 z późn. zm.; dalej: u.d.j.s.t. w latach 1999–2003.

¹³ E. Chojna-Duch, E. Kornberger-Sokołowska, *Komentarz do ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000*, [w:] E. Chojna-Duch, E. Kornberger-Sokołowska, *System dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 1999, s. 95.

Obowiązująca ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego z dnia 13 listopada 2003 r.¹⁴ zwiększyła wskaźniki procentowe udziałów we wpływach z podatków dochodowych samorządów wszystkich szczebli. Zgodnie z art. 4 ust. 2 i 3 u.d.j.s.t. udział gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych wynosi 39,34%, z zastrzeżeniem art. 89 u.d.j.s.t., udział we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych zaś 6,71%. Zgodnie z art. 5 ust. 2 i 3 u.d.j.s.t. w przypadku powiatów jest to odpowiednio 10,25% i 1,40%. Z kolei zgodnie z art. 6 ust. 2 i 3 u.d.j.s.t. w przypadku województw wskaźniki procentowe udziałów wynoszą 1,60% i 14,75%.

Łączny udział jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych wynosi 51,19%, przy czym jest to wysokość docelowa. Zgodnie z art. 89 u.d.j.s.t. udział gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych zmniejsza się o liczbę punktów procentowych odpowiadających iloczynowi 3,81 punktu procentowego i wskaźnika obliczonego łącznie dla całego kraju. Wskaźnik ten ustala się, dzieląc liczbę mieszkańców przyjętych przed dniem 1 stycznia 2004 r. do domów pomocy społecznej, według stanu na dzień 30 czerwca roku bazowego, przez liczbę mieszkańców przyjętych przed dniem 1 stycznia 2004 r., według stanu na dzień 31 grudnia 2003 r. Oznacza to, że w związku z regulacją art. 89 u.d.j.s.t. wskaźnik udziału gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych podlega corocznej modyfikacji ze względu na liczbę mieszkańców przyjętych przed dniem 1 stycznia 2004 r. do domów pomocy społecznej. W 2014 r. wskaźnik procentowy udziału gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych wynosi 37,53%. Jest on o 1,81% niższy od poziomu docelowego, ale jednocześnie wyższy o 0,11% od wskaźnika obowiązującego w 2013 r. W związku z tym łączny udział gmin, powiatów i województw we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych wynosi w 2014 r. 49,38%. Z kolei łączy udział jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych to 22,86%.

W okresie obowiązywania ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego dwukrotnie zmieniana była wysokość wskaźnika procentowego udziału województwa we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych. W pierwotnym tekście ustawy udział ten wynosił 15,90%. Z dniem 1 stycznia 2008 r. został on obniżony do poziomu 14% w związku z odejściem od finansowania ustawowych ulg w przewozach autobusowych z dochodów własnych województwa¹⁵. Natomiast z dniem 1 stycznia 2010 r. został on podwyższony do poziomu

¹⁴ Tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r., Nr 80, poz. 526 z późn. zm.; dalej: u.d.j.s.t.

¹⁵ Ustawa z 7 września 2007 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego (Dz. U. Nr 191, poz. 1370).

14,75% w związku z koniecznością finansowania przez samorząd województwa zadań związanych z regionalnymi kolejowymi przewozami pasażerskimi¹⁶.

Przedstawienie i zbadanie regulacji prawnych dotyczących wskaźników procentowych udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych pozwala na stwierdzenie, że wysokość wskaźników procentowych udziałów osiągnęła względną stabilność dopiero w obowiązującej ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Negatywnie należy ocenić jednak wprowadzenie zadań z zakresu pomocy społecznej do konstrukcji najwyższego z udziałów — gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych¹⁷. Rozwiązanie to utrudnia jednostkom samorządu terytorialnego racjonalne planowanie wpływów z tego tytułu, a co za tym idzie — również planowanie wydatków. Z tego powodu, mimo że od wejścia w życie obowiązującej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego minęło 10 lat, wskaźniki procentowe udziałów nie mogą być uznane za w pełni stabilne.

Ustawodawca przyznał gminom, powiatom i województwom udziały we wpływach z podatków dochodowych w różnej wysokości, co wynika ze zróżnicowanego zakresu zadań wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego różnych szczebli¹⁸. Analizując regulacje samorządowych ustaw ustrojowych dotyczące zakresu zadań poszczególnych szczebli samorządu terytorialnego, można wskazać, że gminy i powiaty realizują głównie zadania o charakterze usługowym, związane z zaspokajaniem bieżących potrzeb członków wspólnot samorządowych (tzw. administracja świadcząca), samorząd województwa zaś pełni przede wszystkim funkcje programowo-planistyczne i koordynacyjne¹⁹. Zakres zadań własnych uzasadnia przyznanie gminom znacznie wyższego udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych. Z kolei przyznanie samorządowi województwa wyższego udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych uzasadnia specyfika zadań własnych województw. Zgodnie z art. 11 ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa są to m.in. zadania związane z polityką rozwoju województwa, realizowaną przez tworzenie warunków rozwoju gospodarczego oraz utrzymywaniem i roz-

¹⁶ Ustawa z 25 czerwca 2009 r. o zmianie ustawy o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 115, poz. 966).

¹⁷ E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse lokalne po akcesji*, Warszawa 2007, s. 145.

¹⁸ Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010, s. 298.

¹⁹ A. SzeWC, *Ustawa o samorządzie województwa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 111; por. art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.); art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.) oraz art. 11–12 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1590 z późn. zm.).

budową infrastruktury gospodarczej. Powoduje to silniejsze powiązanie zadań samorządu województwa z działalnością podatników podatku dochodowego od osób prawnych niż z podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych²⁰.

2. KONSTRUKCJA PODATKÓW DOCHODOWYCH A WYSOKOŚĆ UDZIAŁÓW WE WPŁYWACH Z TYCH PODATKÓW

Elementy konstrukcji podatków reguluje art. 217 Konstytucji RP²¹, który wskazuje, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W nauce prawa finansowego wskazuje się, że konstrukcyjnie każdy podatek składa się z podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania i stawek²².

Podmiotem podatku jest każda ze stron stosunku podatkowego, a więc z jednej strony podmiot zobowiązany do zapłaty podatku (podatnik), a z drugiej podmiot uprawniony do otrzymania świadczenia podatkowego (państwo lub jednostka samorządu terytorialnego, reprezentowane przez swoje organy). Pierwszy z tych podmiotów jest podmiotem biernym, a drugi czynnym. Stosunek zobowiązaniowy łączący te dwa podmioty określany jest jako prawnopodatkowy. Gdy mowa jest o podmiocie podatku stanowiącym element konstrukcji podatku, należy rozumieć przez to podmiot bierny podatku — podatnika²³. Przedmiotem podatku jest stan faktyczny lub prawny, z wystąpieniem którego ustawa łączy obowiązek podatkowy. Podstawą opodatkowania jest ilościowo lub wartościowo określony przedmiot opodatkowania. Stawki podatkowe wyrażają ilościowy stosunek między podstawą opodatkowania i wysokością podatku, w efekcie którego ustalana jest kwota podatku. Zwolnienia podatkowe to wyłączenie z podmiotu danego podatku pewnej kategorii osób (zwolnienia podmiotowe) lub z przedmiotu danego podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienia przedmiotowe). Z kolei ulgi podatkowe sprowadzają się do zmniejszenia podstawy opodatkowania, stawki podatkowej lub kwoty podatku²⁴.

Zgodnie z art. 1 u.p.d.o.f. podmiotem podatku dochodowego od osób fizycznych są wyłącznie osoby fizyczne. Z kolei zgodnie z art. 1 ust. 1–2 u.p.d.o.p.

²⁰ A. Niezgoda, *op. cit.*, s. 223.

²¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

²² W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 29–30.

²³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 44.

²⁴ L. Etel, [w:] *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 29.

podmiotami podatku dochodowego od osób prawnych są osoby prawne, spółki kapitałowe w organizacji oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej: spółki cywilnej, spółki jawnej, spółki partnerskiej i spółki komandytowej. Wspólnicy tych spółek podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Począwszy od dnia 1 stycznia 2014 r. podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są również spółki komandytowo-akcyjne²⁵. Podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych może być również podatkowa grupa kapitałowa²⁶.

Zgodnie z przepisami art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. opodatkowaniu podatkami dochodowymi podlegają wszelkiego rodzaju dochody, bez względu na źródło przychodów, z wyjątkiem dochodów wyłączonych lub zwolnionych z opodatkowania. Podstawą opodatkowania podatkami dochodowymi jest dochód rozumiany jako różnica pomiędzy przychodami i kosztami ich uzyskania. Wyjątkiem od tej zasady są zryczałtowane formy opodatkowania, w których podstawą opodatkowania jest przychód.

Zgodnie z art. 2 pkt 5 u.d.j.s.t. ilekroć w ustawie jest mowa o ogólnej kwocie wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych, rozumie się przez to 100% wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych, pobieranego na zasadach ogólnych, tj. według stawek 18% albo 32%, oraz z podatku pobieranego od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej według stawki 19%. Z kolei art. 2 pkt 6 u.d.j.s.t. wskazuje, że w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych ogólna kwota wpływów z tego podatku jest równa całości wpływów. W obu sytuacjach przez wpływy rozumie się wpłaty pomniejszone o dokonane zwroty. Regulacja ta budzi wątpliwości w przypadku udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych. Jednostki samorządu terytorialnego nie mają bowiem udziału we wpływach ze zryczałtowanych form opodatkowania²⁷. Dotyczy to zarówno ryczałtu pobieranego na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i ryczałtu uregulowanego w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne²⁸.

Podatek dochodowy w formie zryczałtowanej jest pobierany od przychodów wskazanych w art. 29, 30, 30a i 30b u.p.d.o.f. Należą do nich m.in. przychody:

²⁵ Art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p. wprowadzony ustawą z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonazowym (Dz. U. poz. 1387).

²⁶ Art. 1a u.p.d.o.p.

²⁷ A. Gorgol, *Kontrowersyjne aspekty dochodów jednostek samorządu terytorialnego z udziałów we wpływach z podatków dochodowych*, [w:] *Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach Unii Europejskiej*, red. E. Chojna-Duch, Warszawa 2006, s. 373.

²⁸ Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.

- 1) z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej,
- 2) otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych,
- 3) uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze,
- 4) z odsetek,
- 5) z praw autorskich lub z praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw,
- 6) z tytułu wygranych w konkursach, grach i zakładach wzajemnych,
- 7) od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach,
- 8) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych,
- 9) z tytułu udziału w funduszach kapitałowych,
- 10) z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych, z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) oraz z tytułu objęcia udziałów (akcji) za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

Są to jedynie przykładowo wskazane przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym w formie zryczałtowanej na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa na rok 2010 wskazuje, że wpływy z podatku pobieranego na zasadach ogólnych oraz według stawki 19% od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej wynosiły w 2010 r. 28 472 145 tys. zł, a z wpływu z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego 6 324 212 tys. zł²⁹. Porównanie obu kwot prowadzi do wniosku, że jednostki samorządu terytorialnego nie partycypują w znacznej części wpływów budżetu państwa z podatku dochodowego od osób fizycznych. Uregulowanie to należy ocenić negatywnie. Rozwiązanie to nie ma merytorycznego uzasadnienia, tym bardziej że odmienne regulacje obowiązują dla udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych. W przypadku udziału we wpływach z tego podatku samorządy partycypują zarówno we wpływach z podatku pobranego na zasadach ogólnych, jak i w podatku pobieranym od przychodów³⁰. Jednostki samorządu terytorialnego powinny mieć udział w całości wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych, a nie tylko we wpływach z podatku dochodowego pobierane-

²⁹ *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2010 r. Omówienie*, Warszawa 2011, s. 50.

³⁰ A. Gorgol, *op. cit.*, s. 374. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jest przychód w przypadkach określonych w art. 21 i 22 u.p.d.o.p.

go na zasadach ogólnych oraz według stawki 19% od pozarolniczej działalności gospodarczej. Nie ma merytorycznego uzasadnienia dla różnicowania sytuacji samorządów w przypadku udziałów we wpływach z obu podatków dochodowych.

Kolejnym elementem konstrukcji podatków dochodowych są stawki. Zgodnie z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. do obliczenia wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych mają zastosowanie stawki progresywne 18% i 32%. Podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą na podstawie art. 30c ust. 1 u.p.d.o.f. mogą wybrać opodatkowanie stawką proporcjonalną 19%. Z kolei w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych zgodnie z art. 19 ust. 1 u.p.d.o.p. podstawowe znaczenie ma stawka proporcjonalna 19%.

Wysokość stawek podatkowych przekłada się bezpośrednio na wysokość wpływów uzyskiwanych z danego podatku. W przypadku podatków dochodowych zmiany stawek podatkowych oddziałują nie tylko na budżet państwa, ale również na budżety jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli. W ostatnich latach stawki obu podatków dochodowych zostały zmniejszone, co miało wpływ na wysokość środków pieniężnych otrzymywanych przez jednostki samorządu terytorialnego w ramach udziałów. Z dniem 1 stycznia 2004 r. stawka podatku dochodowego od osób prawnych została zmniejszona z 27% do 19%³¹. W tym samym dniu do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych został wprowadzony art. 30c umożliwiający podatnikom prowadzącym pozarolniczą działalność gospodarczą opodatkowanie stawką proporcjonalną 19%³². Z kolei z dniem 1 stycznia 2009 r. stawki podatku dochodowego od osób fizycznych zostały obniżone z 19%, 30% i 40% na 18% i 32%³³.

Warto zwrócić uwagę, że wysokość wskaźników procentowych udziałów w obowiązującej ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego została oparta na rachunkach symulacyjnych przeprowadzonych na danych z 2002 r. Co prawda, uzasadnienie ustawy wskazuje, że szczegółowe wyliczenia uwzględniały planowane zmiany w konstrukcji podatków dochodowych, lecz zastrzega również, że prace legislacyjne nad tymi projektami toczyły się równoległe³⁴. Oznacza to, że co do zasady obowiązujące wskaźniki procentowe udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych opierają się na danych częściowo już nieaktualnych. W 2002 r. stawki podatku dochodowego od osób fizycznych wynosiły 19%, 30% i 40%, nie było możliwości opodatkowania prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej podatkiem według stawki

³¹ Ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1957 z późn. zm.).

³² Ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956 z późn. zm.).

³³ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 z późn. zm.).

³⁴ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Druk Sejmowy nr 1732/IV kad., s. 19.

19%, a stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosiła 27%. Istotne zmiany w wysokości stawek obu podatków dochodowych wprowadzono w roku 2004, a więc w tym samym czasie co wejście w życie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. W 2009 r. obniżono stawki podatku dochodowego od osób fizycznych. Uzasadnia to konieczność weryfikacji i ewentualnej aktualizacji wysokości wskaźników procentowych udziałów. Należy postulować, aby wyliczenia, które były przeprowadzone w trakcie prac nad obowiązującą ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, zostały powtórzone obecnie, po 10 latach od wejściu w życie ustawy. W ciągu tych 10 lat zmieniły się nie tylko stawki podatków, ale również inne elementy konstrukcji podatków dochodowych. Co więcej — inna jest również sytuacja makroekonomiczna, zmianom podlegał także katalog zadań własnych samorządów wszystkich szczebli.

3. PODSUMOWANIE

Wysokość udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych zależy od dwóch czynników — wysokości wskaźników procentowych udziałów, określonych w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, oraz od elementów konstrukcji podatków dochodowych. Obowiązująca ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, co do zasady, utrzymuje wysokość wskaźników procentowych udziałów na niezmienionym od 10 lat poziomie. Wysokość ta została wyliczona na podstawie danych z 2002 r. W związku z tym, że wyliczenie to opierało się na nieaktualnych już stawkach podatków dochodowych, należy postulować aktualizację wysokości wskaźników procentowych udziałów. W ciągu ostatnich 12 lat zmienił się również zakres zadań jednostek samorządu terytorialnego, a także wprowadzono dodatkowe zwolnienia i ulgi w konstrukcji podatków dochodowych, co również miało wpływ na wysokość dochodów jednostek samorządu terytorialnego uzyskiwanych z udziałów we wpływach z podatków dochodowych.

Należy zwrócić również uwagę, że jednostki samorządu terytorialnego nie mają udziału we wpływach ze zryczałtowanych form opodatkowania dochodów osób fizycznych. Dotyczy to zarówno ryczału pobieranego na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i ryczału uregulowanego w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Inne rozwiązanie ustawodawca zastosował w przypadku udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych. Samorządy partycypują w całości wpływów z tego podatku, a więc zarówno we wpływach z podatku opłacanego na zasadach ogólnych, jak i w podatku od przychodów. Różnicowanie sytuacji udziałów w obu podatkach nie ma uzasadnienia merytorycznego. Wydaje się, że samorządy powinny mieć

udział w całości wpływów z obu podatków dochodowych. Przyznanie jednostkom samorządu terytorialnego udziału w całości wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych wymagałoby jednak uszczuplenia dochodów budżetu państwa, co w obecnej sytuacji gospodarczej wydaje się mało realne.

THE LEVEL OF SHARES OF LOCAL GOVERNMENT UNITS FROM INCOME TAXES

Summary

The article presents the influence of the percentage of shares and tax structure elements on the level of local government units income from shares. In the first part of the article the evolution of legal regulations of the percentages of shares in subsequent acts regulating the issues of the local government units income is presented. In the second part, the impact of the subject, the object, the tax base, tax deductions, exemptions and tax rates on the level of shares is presented.