

Wprowadzenie

Przedmiotem badań w niniejszej monografii jest instytucja udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych.

Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych stanowią od 1990 r. dochód gmin¹, a od 1999 r. również dochód powiatów i województw². Obecnie wszystkie jednostki samorządu terytorialnego partycypują zatem we wpływach z obu podatków dochodowych. W ten sposób prawie 50% wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych pobieranego na zasadach ogólnych³ oraz prawie 23% wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych wpływa do budżetów jednostek samorządu terytorialnego. W rezultacie udziały we wpływach z podatków dochodowych są jednym z najważniejszych dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Stanowią około 21% wszystkich dochodów oraz około 42% dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli⁴. Wielkości te wskazują na dużą rangę praktyczną przedmiotu badań z uwagi na znaczenie fiskalne udziałów dla prawidłowego funkcjonowania samorządu terytorialnego. Już w 1995 r. Profesor *Teresa Dębowska-Romanowska* wskazywała, że udziały we wpływach z podatków dochodowych są potencjalnie jednym z ważniejszych dochodów jednostek samorządu terytorialnego, a zarazem czynnikiem wiążącym pomyślność tych jednostek z pomyślnością podmiotów gospodarczych działających na ich terenie, zachęcającym jednostki

¹ Art. 3 ustawy z 14.12.1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w latach 1991–1993 oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 89, poz. 518 ze zm.), art. 4 pkt 3 ustawy z 10.12.1993 r. o finansowaniu gmin (tekst jedn. Dz.U. z 1998 r. Nr 30, poz. 164 ze zm.), art. 3 pkt 3 ustawy z 26.11.1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 (Dz.U. Nr 150, poz. 983 ze zm.), art. 4 ust. 2 i 3 ustawy z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 513 ze zm.).

² Art. 8 pkt 1 oraz art. 11 pkt 1 ustawy z 26.11.1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003, art. 5 ust. 2 i 3 oraz art. 6 ust. 2 i 3 ustawy z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

³ Jednostki samorządu terytorialnego nie mają udziału we wpływach z opodatkowania w sposób uproszczony przychodów osób fizycznych.

⁴ Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2015 r. Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego, Rada Ministrów, Warszawa 2016.

samorządu terytorialnego do polityki „otwartych drzwi” dla nowych inicjatyw gospodarczych⁵.

Głównym celem pracy jest rozstrzygnięcie najistotniejszych kwestii teoretycznych i praktycznych dotyczących udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych, takich jak: charakter prawny udziałów, miejsce udziałów w strukturze dochodów jednostek samorządu terytorialnego, funkcje udziałów oraz sposób ich rozliczania pomiędzy budżetem państwa a budżetami jednostek samorządu terytorialnego. Dla realizacji tego celu przedstawione i zbadane zostaną regulacje prawne oraz wypowiedzi doktryny dotyczące udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych. Wspomnianemu zadaniu podporządkowany został podział treści monografii na rozdziały. W każdym z rozdziałów zrealizowany zostanie również określony cel szczegółowy.

W rozdziale I będzie to odpowiedź na pytanie o pojęcie i charakter prawny udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych. Aby jej udzielić, konieczne będzie przedstawienie sposobów podziału dochodów publicznonprawnych pomiędzy budżet państwa a budżety jednostek samorządu terytorialnego. Pozwoli to na zdefiniowanie instytucji udziałów. Następnie udziały zostaną porównane z podobnymi instytucjami prawnymi – dodatkami do podatków, udziałami we wpływach z podatków pośrednich oraz udziałem gmin we wpływach z opłaty eksploatacyjnej. Zdefiniowanie udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych oraz porównanie ich z podobnymi instytucjami prawnymi pozwoli z kolei na wskazanie cech i charakteru prawnego tej instytucji.

Rozdział II będzie poświęcony miejscu udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych w strukturze dochodów samorządu terytorialnego. Będzie tam podjęta próba odpowiedzi na pytanie, czy udziały we wpływach z podatków dochodowych można uznać za dochody własne jednostek samorządu terytorialnego. W tym celu przedstawione i zbadane zostaną regulacje prawne dochodów jednostek samorządu terytorialnego, ze szczególnym uwzględnieniem udziałów we wpływach z podatków dochodowych, począwszy od II Rzeczypospolitej, przez lata 1944–1950, aż do unormowań obowiązujących w Polsce po 1989 r.

Celem rozdziału III będzie porównanie polskich regulacji prawnych udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych z analogicznymi regulacjami obowiązującymi w wybranych państwach europejskich, takich jak: Czechy, Hiszpania, Niemcy, Włochy oraz kraje skandynawskie. Kraje te zostały wybrane, ponieważ reprezentują różne modele partycypacji społeczności lokalnych w podatkach dochodowych. W rozdziale tym w pierwszej kolejności zostaną omówione postanowienia zawarte w art. 9 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, dotyczące zasobów finansowych społeczności lokalnych. Wpływają one na kształt struktury dochodów jednostek samorządu terytorialnego państw, które ratyfikowały Kartę. Następ-

⁵ T. Dębowska-Romanowska, Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego, Warszawa 1995, s. 207.

nie zostaną przedstawione i porównane z obowiązującymi w Polsce szczegółowe regulacje prawne dotyczące instytucji udziałów we wskazanych państwach europejskich.

Rozdział IV będzie dotyczył funkcji udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych. Celem tych rozważań będzie przedstawienie i zbadanie funkcji fiskalnej i pozafiskalnych funkcji udziałów, ze szczególnym uwzględnieniem różnicy pomiędzy funkcjami założonymi a funkcjami realizowanymi tej instytucji. Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych, począwszy od przywrócenia samorządu terytorialnego na poziomie gminnym w 1990 r., obok funkcji fiskalnej miały realizować również określone funkcje pozafiskalne: wyrównawczą, stymulacyjną, kalkulacyjną przy obliczaniu wysokości subwencji ogólnej, promującą dobrowolne łączenie się gmin albo powiatów oraz jako dodatkowy dochód jednostek samorządu terytorialnego w programie restrukturyzacji górnictwa węgla kamiennego. Analiza funkcji udziałów pozwoli odpowiedzieć na pytanie, czy są one odpowiednim instrumentem do osiągnięcia zamierzonych przez ustawodawcę celów, a więc czy istnieje zgodność między funkcjami założonymi a rzeczywistymi tej instytucji.

Przedmiotem rozdziału V będą materialnoprawne aspekty obliczania wysokości udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych. Analizie poddane zostaną: wpływ konstrukcji podatków dochodowych na wysokość udziałów, ewolucja regulacji prawnej wskaźników procentowych udziałów w kolejnych ustawach regulujących problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego oraz kryteria podziału udziałów pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego danego szczebla. Celem tych rozważań będzie odpowiedź na pytanie, na ile regulacje materialnoprawne, decydujące o wysokości udziałów, pozwalają na uznanie tej instytucji za stabilny dochód jednostek samorządu terytorialnego.

Rozdział VI poświęcony będzie procedurze przekazywania jednostkom samorządu terytorialnego udziałów we wpływach z podatków dochodowych, odsetkom od udziałów oraz sądowej ochronie jednostek samorządu terytorialnego w przypadku nieprzekazania udziałów, przekazania ich w niewłaściwej wysokości lub też przekazania ich w nieodpowiednim terminie. Celem rozdziału będzie przedstawienie i zbadanie, na ile regulacje prawne dotyczące wskazanych zagadnień stanowią wystarczającą gwarancję samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Monografia została przygotowana w oparciu o metodę dogmatyczno-prawną, uzupełnioną metodami historyczno-prawną oraz prawnoporównawczą.

Przed przystąpieniem do szczegółowych analiz należy przedstawić stan badań nad instytucją udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych w nauce prawa finansowego. Przede wszystkim należy zaznaczyć, że udziały nie doczekały się do tej pory monograficznego opracowania. Jednocześnie w literaturze

przedmiotu podkreśla się konieczność podjęcia pogłębionych studiów nad tą instytucją⁶.

Podstawowe znaczenie dla dalszych rozważań mają uwagi dotyczące udziałów prezentowane we fragmentach monografii, opracowań zbiorowych oraz artykułach opublikowanych w czasopiśmie naukowych. Należy wskazać przede wszystkim na formułowane w doktrynie prawa finansowego uwagi odnośnie do pojęcia udziałów oraz ich miejsca w strukturze dochodów jednostek samorządu terytorialnego⁷. Istotne są również ustalenia dotyczące charakteru prawnego udziałów⁸. Na podkreślenie zasługują także wskazywane w literaturze przedmiotu wnioski dotyczące rozszczenia jednostek samorządu terytorialnego o udziały⁹ oraz kryteriów podziału udziałów pomiędzy jednostki samorządu terytorialnego i terminów ich przekazywania¹⁰. Nie do przecenienia są również analizy dotyczące cech udziałów¹¹ oraz ich funkcji pozafiskalnych¹².

Udziałom jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych poświęcone są również fragmenty podręczników akademickich z zakresu prawa finansowego i finansów samorządowych. Pozycje te analizują przede wszystkim miejsce udziałów w strukturze dochodów jednostek samorządu terytorialnego, wysokość udziałów oraz regulacje prawne przekazywania udziałów budżetom jednostek samorządu terytorialnego¹³.

⁶ E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse lokalne po akcesji*, Warszawa 2007, s. 130–131; P. Świaniewicz, *Finanse samorządowe. Koncepcje, realizacja, polityki lokalne*, Warszawa 2011, s. 33.

⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego*, s. 192 i n.; *taż*, *Zasady podziału dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny*, w: W. Wójtowicz (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2000, s. 147 i n.; *taż*, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 230 i n.; *taż*, *Prawne i pozaprawne uwarunkowania skuteczności gwarancji wynikających z art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji*, w: H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz (red.), *Finanse komunalne a Konstytucja*, Warszawa 2012, s. 33–34.

⁸ A. Gorgol, *Kontrowersyjne aspekty dochodów jednostek samorządu terytorialnego z udziałów we wpływach z podatków dochodowych*, w: E. Chojna-Duch (red.), *Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach Unii Europejskiej*, Warszawa 2006, s. 370 i n.; W. Miemieć, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, s. 130–131; W. Nykiel, *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993, s. 69 i n.

⁹ A. Borodo, *Udział gmin w podatku dochodowym od osób fizycznych. Zagadnienia prawne*, ST 1995, Nr 11, s. 31 i n.

¹⁰ E. Kornberger-Sokołowska, *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce*, Warszawa 2013, s. 117 i n.; A. Niezgoda, *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, Warszawa 2012, s. 213 i n.

¹¹ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Warszawa 1996, s. 81 i n.

¹² Z. Ofiarski, *Udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych jako źródło dochodów samorządu terytorialnego w Polsce w latach 1990–2010*, w: Z. Ofiarski (red.), *Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Szczecinie 1995–2010. Księga jubileuszowa*, Szczecin 2010, s. 281 i n.

¹³ Do najważniejszych pozycji należą: A. Borodo, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa 2012, s. 85 i n.; E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa fi-*

Na uwagę zasługują również komentarze do przepisów ustaw regulujących problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Istotne ustalenia dotyczące udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych zawiera komentarz do obowiązującej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹⁴ oraz komentarze do ustawy obowiązującej w latach 1999–2003¹⁵.

Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych są również przedmiotem badań nauk ekonomicznych. Przedstawiciele nauk ekonomicznych analizują przede wszystkim wysokość udziałów w strukturze dochodów konkretnych jednostek samorządu terytorialnego¹⁶.

Uzasadniając wybór podjętego tematu badawczego, poza wskazanymi wyżej zagadnieniami teoretycznymi i praktycznymi dotyczącymi udziałów, które wymagają wyjaśnienia, oraz brakiem monograficznego opracowania tej instytucji, można przedstawić jeszcze jeden argument. Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych budzą emocje już nie tylko wśród teoretyków i praktyków prawa finansów samorządu terytorialnego. Istnienie i znaczenie tej instytucji powoli

nansowego, Warszawa 2012, s. 424–425; A. Drwiłło, J. Gliniecka, *Finanse gmin*, Gdańsk 1997, s. 123 i n.; E. Kornberger-Sokolowska, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012, s. 94 i n.; W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013, s. 105–106; A. Hanusz, A. Niezgoda, P. Czerni, *Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2009, s. 180 i n.; Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010, s. 295 i n.; E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse lokalne*, s. 130 i n.

¹⁴ E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*. Komentarz, Warszawa 2004.

¹⁵ E. Chojna-Duch, E. Kornberger-Sokolowska, *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-Sokolowska, *System dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 1999; E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003*. Komentarz, Warszawa 2003.

¹⁶ Na szczególną uwagę zasługują w tym zakresie prace M. Ślebockiej – zob. *taż*, *Zróżnicowanie dochodów budżetów gmin z tytułu udziału w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa na przykładzie gmin województwa łódzkiego*, w: L. Patrzałek (red.), *Podsektor samorządowy w sektorze finansów publicznych w warunkach akcesji Polski do Unii Europejskiej*, Poznań–Wrocław 2006, s. 279 i n.; *taż*, *Zróżnicowanie dochodów budżetów województw samorządowych z tytułu udziałów z podatków stanowiących dochód budżetu państwa w latach 1999–2004*, w: L. Patrzałek (red.), *Finanse publiczne w warunkach akcesji do Unii Europejskiej*, Wrocław 2006, s. 292 i n.; *taż*, *Zróżnicowanie dochodów z tytułu udziałów w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa w poszczególnych jednostkach samorządu terytorialnego w latach 1999–2005*, w: L. Patrzałek (red.), *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, Poznań–Wrocław 2007, s. 239 i n.; M. Ślebocka, A. Tylman, *Znaczenie udziałów w podatku dochodowym od osób prawnych w dochodach własnych gmin*, w: J. Pietrucha (red.), *Teoria ekonomii wobec przeobrażeń strukturalnych*, Katowice 2011, s. 199 i n.; M. Ślebocka, *Znaczenie dochodów uzyskiwanych z tytułu podatków stanowiących dochód budżetu państwa w dochodach transferowych gmin województwa łódzkiego w latach 2004–2011*, w: J. Gliniecka, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Wróblewska (red.), *Prawo finansowe samorządu terytorialnego*, Gdańsk 2013, s. 257 i n.

przebija się do świadomości Polaków. Świadczy o tym obywatelska inicjatywa ustawodawcza „Stawka większa niż 8 mld” z 2012 r. Pod projektem ustawy, której celem było m.in. zwiększenie wskaźników procentowych udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, podpisało się ponad 200 000 obywateli¹⁷. Coraz częstsze są również prowadzone przez jednostki samorządu terytorialnego działania promujące rozliczanie na ich obszarze podatku dochodowego od osób fizycznych. Przykładem może być zainicjowana w 2014 r. we Wrocławiu akcja „Rozlicz PIT we Wrocławiu. Korzystaj ze swoich pieniędzy”.

Książka ta stanowi wynik kilkuletniej pracy badawczej. Częściowe rezultaty dociekań autor opublikował we wcześniejszych artykułach¹⁸. Ustalenia w nich zawarte zostały uwzględnione także w tym opracowaniu po niezbędnych uzupełnieniach i modyfikacjach oraz dostosowaniu do ogólnej koncepcji rozprawy.

Żadna książka, w tym także naukowa, nie powstaje w próżni. W tym miejscu chciałbym podziękować wszystkim, którzy wpłynęli na ostateczny kształt niniejszej pracy. Przede wszystkim chciałbym wyrazić moją wdzięczność wobec Pani Profesor *Wiesławy Miemiec*, promotora mojej rozprawy doktorskiej. Bez Jej wsparcia i merytorycznych uwag, książka ta nigdy by nie powstała. Jestem również wdzięczny recenzentom mojej rozprawy doktorskiej – Pani Profesor *Krystynie Sawickiej* oraz Panu Profesorowi *Andrzejowi Gorgolowi* za cenne uwagi i wskazówki, które pomogły mi w przygotowaniu niniejszej publikacji.

Wrocław, czerwiec 2016 r.

Przemysław Pest

¹⁷ Por. Obywatelski projekt ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, druk Nr 848, Sejm VII kadencji.

¹⁸ Por. *P. Pest*, Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych – konstrukcja prawna i znaczenie na przykładzie województwa dolnośląskiego, FK 2011, Nr 12, s. 32 i n.; *tenże*, Funkcja wyrównawcza udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków państwowych, w: *Z. Ofiarski* (red.), XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym. Ocena dokonań i wnioski na przyszłość, Szczecin 2014, s. 329 i n.; *tenże*, Wysokość udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych, PPIA t. 97, Wrocław 2014, s. 117 i n.