

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

306

Finanse publiczne



Redaktorzy naukowi

Jerzy Sokołowski

Arkadiusz Żabiński



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-386-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Jan Borowiec , Kryzys gospodarczy a polityka monetarna i fiskalna w strefie euro w latach 2008-2012.....	13
Leszek Borowiec, Marzena Kuśmierk , Kapitał żelazny w finansowaniu organizacji non-profit w Polsce.....	24
Patrycja Chodnicka, Katarzyna Niewińska , Determinanty wyceny rynkowej sektora bankowego w dobie kryzysu.....	37
Patrycja Chodnicka, Katarzyna Niewińska , Ocena sektora bankowego w Europie.....	48
Iwona Dorota Czechowska , Rachunki osobiste dla klientów 60+.....	61
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka , Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych mikroprzedsiębiorców w warunkach kryzysu.....	73
Joanna Działo , Czy Unia Europejska potrzebuje unii fiskalnej?.....	86
Ryta Dziemianowicz , <i>Tax expenditures</i> w konstrukcji reguły wydatkowej... ..	98
Joanna Fila , Mikrofinanse w Unii Europejskiej – polityka, instrumenty, efekty.....	110
Beata Filipiak, Marek Dylewski , Indywidualny wskaźnik zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego – problemy dostosowawcze.....	120
Piotr Gut , Model odwróconej płatności (<i>reverse charge</i>) jako element konstrukcji podatku VAT ograniczający uszczuplenia w podatku VAT.....	132
Małgorzata Magdalena Hybka , Raison d'être solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej.....	143
Marcin Idzik , Ekskluzja finansowa – ujęcie empiryczne.....	154
Maria Jastrzębska , Kreacja i implementacja systemu zarządzania ryzykiem jednostki samorządu terytorialnego.....	166
Piotr Karaś, Wojciech Pacut , Porównanie działania banków islamskich i konwencjonalnych – przypadek Zjednoczonych Emiratów Arabskich ...	178
Anna Kobialka , Wykorzystanie funduszy unijnych w finansowaniu wydatków inwestycyjnych jednostek samorządu terytorialnego lubelszczyzny.....	190
Teresa Kondrakiewicz , Dywersyfikacja jako kierunek rozwoju grup kapitałowych.....	200
Iwa Kuchciak , Problematyka nadmiernego zadłużania w kontekście wykluczenia finansowego.....	213
Elwira Leśna-Wierszołowicz , Koncepcja wielofunduszowości w drugim filarze systemu emerytalnego w Polsce.....	225
Paweł Marszałek , Finansyzacja w Polsce – ciekawostka teoretyczna czy realny problem?.....	235
Grzegorz Matysek , Opodatkowanie dochodów spółek osobowych w Polsce – konieczność zmian.....	247

Danuta Milaszewicz , Stabilność fiskalna jako przymus w polityce fiskalnej	260
Magdalena Miszczuk , Zróżnicowanie sytuacji finansowej wybranych jednostek samorządu terytorialnego na podstawie indywidualnego wskaźnika zadłużenia	272
Anna Murdoch , Wejście Polski do strefy euro a długoterminowe cele rozwoju kraju	285
Piotr Ptak , Polityka wydatków publicznych w Polsce w latach 2008-2012....	298
Witold Rakowski , Zróżnicowanie wydatków gmin i powiatów na oświatę w latach 2005-2010 w układzie przestrzennym	311
Halina Rechul , Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce.....	325
Wioleta Samitowska , Fundusze pożyczkowe i fundusze poręczeń kredytowych jako instrumenty finansowego wsparcia MŚP	338
Przemysław Siudak , Specjalne strefy ekonomiczne jako instrument generujący oszczędności budżetu państwa z tytułu zatrudniania bezrobotnych..	351
Andrzej Sobczyk , Dynamika wydatków inwestycyjnych i liczby mieszkańców w gminach województwa zachodniopomorskiego w latach 2008-2011	362
Michał Sosnowski , Progresywne i proporcjonalne opodatkowanie przedsiębiorstw osób fizycznych w Polsce	372
Feliks Marek Stawarczyk , Kryzys finansowy a sytuacja banków krajowych w Niemczech	386
Igor Styn , Wpływ zmian w MSSF 9 na wyniki finansowe największych dwóch banków działających w Polsce oraz na ich politykę kredytową	397
Magdalena Syrkiewicz-Świtłała, Tomasz Holecki, Katarzyna Klyta , Możliwości wprowadzenia prywatnych ubezpieczeń zdrowotnych do powszechnego systemu ochrony zdrowia w Polsce w opinii mieszkańców powiatu tarnogórskiego	409
Waldemar Szczepaniak , Ocena sytuacji finansowej publicznych uczelni technicznych w Polsce w latach 2004-2011	418
Tomasz Śmietanka , Gospodarka finansowa gminy miejsko-wiejskiej Kozienice w latach 2003-2012	430
Tomasz Uryszek , Zadłużenie sektora samorządowego w krajach Unii Europejskiej w okresie kryzysu gospodarczego	442
Alina Walenia , Zarządzanie ryzykiem w sektorze samorządowych finansów publicznych	454
Jerzy Wąchoł , Spowolnienie gospodarcze i problemy długu publicznego na świecie w świetle danych statystycznych	466
Radosław Witczak , Wykorzystanie metod szacowania podstawy opodatkowania do określenia wysokości zobowiązań podatkowych	478
Iwona Wojciechowska-Toruńska , „Pakt fiskalny” a polityka fiskalna	488

Katarzyna Wójtowicz , Udziały samorządów w podatkach państwowych – własne czy obce źródło dochodów JST? Dylematy teorii a praktyka budżetowa wybranych państw.....	501
Dorota Wyszowska , Stan finansów jednostek samorządu terytorialnego jako determinanta wykorzystania środków pomocowych Unii Europejskiej w perspektywie 2014-2020	513
Jolanta Zawora , Samodzielność finansowa samorządów gminnych w warunkach spowolnienia gospodarczego.....	523
Anna Zielińska-Chmielewska , Ocena realizacji strategii płynności finansowej GK Tarczyński SA w ujęciu dochód-ryzyko	534
Dagmara Zuzek , Faktoring jako niekonwencjonalne źródło finansowania mikro- i małych przedsiębiorstw w Polsce.....	547
Arkadiusz Żabiński , Realizacja zasady równości opodatkowania czynników wytwórczych w wybranych krajach europejskich.....	558

Summaries

Jan Borowiec , Economic crisis and monetary and fiscal policies in the euro zone in the years 2008-2012	23
Leszek Borowiec, Marzena Kuśmierk , Endowment capital and funding sources in non-profit organizations	36
Patrycja Chodnicka, Katarzyna Niewińska , Determinants of market valuation of the banking sector during the recent financial crisis	47
Patrycja Chodnicka, Katarzyna Niewińska , Assessment of the banking sector in Europe	60
Iwona Dorota Czechowska , Personal accounts for clients 60+.....	72
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka , Personal income tax on small entrepreneurs in times of crisis	85
Joanna Działo , Does the European Union need a fiscal union?	97
Ryta Dziemianowicz , Tax expenditures in the construction of the expenditure rule.....	109
Joanna Fila , Microfinance in European Union – policy, instruments, effects	119
Beata Filipiak, Marek Dylewski , Personal debt ratio of local government – system problems	131
Piotr Gut , Reverse charge model as an element of the VAT system, preventing it from tax abuse	142
Małgorzata Magdalena Hybka , Raison d'être of the joint and several liability for value added tax purposes.....	153
Marcin Idzik , Financial exclusion – empirical approach.....	165
Maria Jastrzębska , Creation and implementation of the risk management system of territorial self-government unit	177

Piotr Karaś, Wojciech Pacut , Islamic vs. conventional banking – the case of United Arab Emirates.....	189
Anna Kobialka , European Union funds use in financing of territorial self-governments units' investment in Lublin region.....	199
Teresa Kondrakiewicz , Diversification strategy in the process of holding companies development.....	212
Iwa Kuchciak , The issue of overindebtedness in the context of financial exclusion	224
Elwira Leśna-Wierszółowicz , The concept of multifunding in the second pension pillar in Poland	234
Paweł Marszałek , Financialization in Poland – theoretical curiosity or the real problem?.....	246
Grzegorz Matysek , Income taxation of partnerships in Poland – the necessity of changes	259
Danuta Milaszewicz , Fiscal stability as a coercion in fiscal policy	271
Magdalena Miszczuk , Diversity of the financial situation of selected self-government units under individual debt indicator.....	284
Anna Murdoch , Poland's entry into the Eurozone vs. its long term growth objectives	297
Piotr Ptak , Public spending policy in Poland in the years 2008-2012	310
Witold Rakowski , Variation of educational spending by communities and counties across regions in 2005-2010	324
Halina Rechul , Financial independence of local government units in Poland	337
Wioleta Samitowska , Loan funds and credit guarantee funds as instruments of financial support for SME.....	350
Przemysław Siudak , Special economic zones as an instrument generating savings for the state budget through the employment of the unemployed .	361
Andrzej Sobczyk , Dynamics of capital expenditure and population in communities of Western Pomeranian Voivodeship in the years 2008-2011	371
Michał Sosnowski , Progressive and proportional taxation of natural persons' enterprises in Poland.....	385
Feliks Marek Stawarczyk , Financial crisis and <i>Landesbanken</i> problems in Germany	396
Igor Styn , How changes in IFRS 9 can affect net earnings of two biggest banks operating in Poland and their loan policy	408
Magdalena Syrkiewicz-Świtła, Tomasz Holeccki, Katarzyna Klyta , Possibilities of introducing private insurance in the public health care system in Poland in the opinion of the inhabitants of Tarnowskie Góry county	417
Waldemar Szczepaniak , Assessment of financial situation of technical universities in Poland between 2004-2011	429

Tomasz Śmietanka , Financial economy of the urban-rural commune of Kozienice in the years 2003-2012.....	441
Tomasz Uryszek , Local and regional government sector debt in the European Union countries during the economic crisis.....	453
Alina Walenia , Risk management in the self-government public finance sector.....	465
Jerzy Wąchol , Economic slowdown and problems with public debt in the world in the light of statistical data	477
Radosław Witczak , The use of tax base estimation methods for the determination of the amount of tax liability.....	487
Iwona Wojciechowska-Toruńska , “Fiscal Pact” vs. fiscal policy	500
Katarzyna Wójtowicz , Local governments tax sharing arrangements – own or external source of revenues? Theoretical dilemmas vs. practical experiences of several European countries	512
Dorota Wyszowska , Financial standing of local self-government entities as a determinant of using of European Union aid in the perspective of 2014-2020	522
Jolanta Zawora , Financial independence of communes during economic slowdown	533
Anna Zielińska-Chmielewska , Assessment of strategies of working capital financial liquidity in the concept of risk-return analysis on GK Tarczyński SA	546
Dagmara Zuzek , Factoring as an unconventional source of financing activities of micro and small enterprises in Poland.....	557
Arkadiusz Żabiński , The implementation of the principle of equality in the taxation of factors of production in selected European countries	567

Katarzyna Wójtowicz

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

**UDZIAŁY SAMORZĄDÓW W PODATKACH
PAŃSTWOWYCH – WŁASNE CZY OBCE ŹRÓDŁO
DOCHODÓW JST? DYLEMATY TEORII
A PRAKTYKA BUDŻETOWA WYBRANYCH PAŃSTW**

Streszczenie: Celem artykułu jest prezentacja odmiennych poglądów doktryny finansów na zagadnienie klasyfikacji udziałów we wpływach z podatków państwowych jako źródła dochodów samorządów oraz wskazanie dylematów z tym związanych, występujących w statystyce międzynarodowej, a także praktyce budżetowej wybranych ośmiu państw europejskich.

Słowa kluczowe: udziały w podatkach państwowych, jednostki samorządu terytorialnego, transfery, dochody własne.

1. Wstęp

Udziały we wpływach z podatków państwowych stanowią dość specyficzną kategorię źródeł finansowania jednostek samorządu terytorialnego (JST), którą trudno jest jednoznacznie przyporządkować bądź to do dochodów własnych, bądź to do wpływów o charakterze zewnętrznym (takich jak subwencje czy dotacje). Powyższe trudności klasyfikacyjne są spowodowane ogromną różnorodnością rozwiązań w tej dziedzinie przyjmowanych w poszczególnych państwach, jak też brakiem jednolitego stanowiska międzynarodowych instytucji finansowych w tej kwestii. Tego rodzaju problemy mogą w znaczący sposób utrudniać prowadzenie analiz porównawczych zakresu decentralizacji oraz samodzielności finansowej sektora samorządowego, w przypadku których zasadnicze znaczenie ma wyraźne odróżnienie własnych źródeł finansowania działalności jednostek samorządowych od tych, które pochodzą spoza nich i na które nie mają one realnego wpływu. Celem artykułu jest, z jednej strony, prezentacja odmiennych poglądów doktryny finansów na zagadnienie udziałów we wpływach z podatków, z drugiej zaś, wskazanie dylematów klasyfikacyjnych związanych z tą kategorią dochodów JST występujących w statystyce międzynarodowej, a także praktyce budżetowej wybranych ośmiu państw europejskich.

2. Istota udziałów w podatkach oraz uwarunkowania ich wykorzystywania jako źródła finansowania zadań jednostek samorządu terytorialnego

Udziały w podatkach stanowią formę podziału między różne podmioty prawa publicznego dochodów płynących ze wspólnego źródła podatkowego¹. Ich sens sprowadza się zatem do czerpania przez określony podmiot publicznoprawny części wpływów z podatku przyznanego innemu podmiotowi publicznoprawnemu². Warto także zauważyć, że jakkolwiek najczęściej przedmiotem udziałów są podatki państwowe, czasami w praktyce stosowane są rozwiązania polegające na zapewnieniu państwu udziałów w podatkach samorządowych, jak również udziałów jednostek samorządu terytorialnego danego szczebla w podatkach stanowiących dochód JST innego szczebla.

Instytucja udziałów w podatkach państwowych stanowi odpowiedź na sygnalizowaną od dawna zarówno w doktrynie, jak i w praktyce samorządowej potrzebę znalezienia optymalnego źródła finansowania rosnących zadań sektora samorządowego, które pozwoliłoby – z jednej strony – na zagwarantowanie JST pewnego zakresu samodzielności finansowej, z drugiej zaś przyczyniłoby się do zwiększenia ich stabilności fiskalnej.

Wprawdzie samorządy na ogół nie mają możliwości bezpośredniego oddziaływania na wysokość pozyskiwanych dochodów z tego tytułu (np. poprzez kształtowanie stawek podatkowych czy też wprowadzanie ulg i zwolnień podatkowych), jednak poszczególne JST mogą zazwyczaj w sposób pośredni wpływać na kształtowanie się wpływów ze źródła podatkowego, w którym partycypują, np. poprzez stymulowanie rozwoju określonej podlegającej opodatkowaniu aktywności na terytorium danej wspólnoty samorządowej (choć możliwe jest to tylko wówczas, gdy konstrukcja udziałów w podatkach nawiązuje do lokalnej bazy podatkowej).

Zagwarantowanie JST udziałów w podatkach państwowych stanowi także wyraz dbałości o zapewnienie stabilności fiskalnej. Chodzi tu zarówno o stabilność fiskalną samych budżetów samorządowych, jak i stabilność finansową całego sektora finansów publicznych. W odniesieniu do finansów JST jest to tym istotniejsze, że – jak pokazuje praktyka większości państw – dochody własne (rozumiane w wąskim znaczeniu jako pochodzące ze źródeł znajdujących się na terenie danej JST, przekazane jej w całości i bezterminowo) są zazwyczaj niewystarczające na pokrycie wydatków samorządowych. W związku z tym istnieje potrzeba zagwarantowania określonych dochodów o charakterze wyrównawczym, które pozwolą na uzupełnienie potencjału dochodowego JST, ograniczając tym samym ryzyko ich niewypłacalności. Z dru-

¹ E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Wyd. LexisNexis, Warszawa 2012, s. 424.

² E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, Wyd. ABC, Warszawa 2004, s. 84.

giej strony koncepcji udziałów podatkowych przyświeca także intencja zapewnienia stabilności fiskalnej w odniesieniu do całego sektora finansów publicznych. Ich wysokość jest zazwyczaj uzależniona od lokalnej bazy podatkowej, w związku z czym JST partycypują w ryzyku cyklicznych zmian wpływów podatkowych z tego tytułu. I tak w okresach spowolnienia gospodarczego (czy też recesji) dochody z udziałów podatkowych ulegają zmniejszeniu, a z punktu widzenia stabilności fiskalnej istotne jest to, iż „koszty” tego spadku rozkładane są proporcjonalnie pomiędzy szczebel centralny i samorządowy.

Z wykorzystaniem udziałów w podatkach państwowych jako źródła dochodów samorządowych może wiązać się jednak wiele problemów.

Po pierwsze – stosowaniu tej formy dofinansowania działalności podsektora samorządowego towarzyszy ryzyko tzw. hazardu moralnego. Może ono przejawiać się w tym, że podejmowane przez władze centralne i umotywowane troską o poprawę stanu finansów publicznych wysiłki reformatorskie na rzecz zwiększenia efektywności i wydajności systemu podatkowego osiągną skutek odwrotny od zamierzonego w postaci poluzowania polityki fiskalnej prowadzonej przez JST. Stanie się tak wówczas, gdy znaczna część dodatkowych wpływów budżetowych pozyskanych przez budżet państwa w wyniku reformy podatkowej zostanie przekazana do budżetów samorządów, które potraktują je jako nadzwyczajne i ponadplanowe źródło dochodów, które należy jak najszybciej (i nie zawsze racjonalnie) wydać³.

Po drugie – w sytuacji, gdy państwo stoi przed wyzwaniem zwiększenia wydajności dochodów publicznych w celu ograniczenia nierównowagi fiskalnej, a w następstwie istnienia udziałów podatkowych na rzecz JST, musi się podzielić częścią wpływów z niektórych podatków z samorządami, będzie zmierzało przede wszystkim do tego, by podnosić poziom obciążeń w tych daninach, które nie podlegają rozdziałowi. W praktyce może to doprowadzić do zakłóceń w istniejącej strukturze systemu podatkowego, wywołując wiele negatywnych skutków o charakterze gospodarczym i społecznym.

Po trzecie – należy pamiętać także o tym, że konieczność dzielenia się częścią wpływów z podatków państwowych z samorządami może skłaniać władze szczebla centralnego do udzielania w ramach prowadzonej polityki fiskalnej preferencji podatkowych właśnie w tych daninach, w przypadku których są one beneficjentem tylko części wpływów. Takie nieracjonalne posługiwanie się ulgami i zwolnieniami podatkowymi skutkować może brakiem ich skuteczności oraz nadmiernym zmniej-

³ Świadczy o tym chociażby przykład Argentyny, w której na początku lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku w związku z narastającym deficytem sektora finansów publicznych przeprowadzono zmiany w systemie podatkowym, w efekcie których wskaźnik dochodów podatkowych w relacji do PKB uległ wyraźnemu zwiększeniu. Nie doprowadziło to jednak do poprawy stanu finansów publicznych, bowiem JST będące beneficjentami zwiększonych udziałów w podatkach państwowych zaczęły nadmiernie zwiększać swoje wydatki, co w dłuższym okresie doprowadziło do wzrostu ich zadłużenia. Por. V. Tanzi, *Fiscal federalism and decentralization: a review of some macro economic and fiscal aspects*, “Annual World Bank Conference on Development Economics 1995”, World Bank Washington 1995, s. 32.

szeniem dochodów podatkowych zagrażającym pogłębieniem deficytu budżetowego i długu publicznego.

3. Kontrowersje związane z klasyfikacją udziałów podatkowych w teorii finansów

Pomimo że instytucja udziałów w podatkach państwowych stanowi dość powszechne źródło finansowania zadań samorządów w większości współczesnych państw, to jednak trudno jest wskazać jednoznaczne kryteria, która pozwoliłyby na odróżnienie tego rodzaju dochodów od innych kategorii wpływów do budżetów samorządowych. Jasne ich przyporządkowanie, bądź to do dochodów własnych, bądź to do wpływów o charakterze transferowym, jest niezwykle istotne z punktu widzenia międzynarodowych porównań zakresu decentralizacji oraz samodzielności finansowej sektora samorządowego.

Problemy związane z klasyfikacją udziałów podatkowych są wynikiem różnorodności poglądów na to zagadnienie, jaka występuje zarówno wśród przedstawicieli teorii finansów, jak też w wykorzystywanych na świecie systemach statystyki publicznej i wreszcie w praktyce budżetowej poszczególnych krajów.

Jeśli chodzi o poglądy przedstawicieli doktryny na tę kwestię, to brak jednolitego stanowiska przyporządkowującego udziały podatkowe do dochodów własnych lub obcych. Wbrew temu, że ich wysokość w wielu państwach znacznie przekracza wpływy z samoistnych podatków samorządowych, to są one w zasadzie pomijane w klasycznej teorii federalizmu fiskalnego⁴.

W polskim ustawodawstwie udziały JST w podatkach państwowych zalicza się wprawdzie oficjalnie do kategorii dochodów własnych⁵, ale wśród większości przedstawicieli teorii budzi to sprzeciw. Zastrzeżenia dotyczą przede wszystkim braku atrybutów władztwa podatkowego samorządów w odniesieniu do tego rodzaju dochodów, braku możliwości wykorzystania udziałów jako instrumentu lokalnej polityki podatkowej, a także braku możliwości administrowania tym źródłem dochodów przez JST⁶. Próbą rozwiązania tego problemu jest traktowanie udziałów jako dochodów własnych w ujęciu *sensu largo*, w celu ich odróżnienia od dochodów włas-

⁴ P. Swianiewicz, *Finanse samorządowe. Koncepcje, realizacja, polityki lokalne*, Wydawnictwo Municipium, Warszawa 2011, s. 32-33.

⁵ Na mocy art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 13 listopada 2003 o dochodach JST (tekst jednolity: DzU z 2010, nr 80, poz. 526) „dochodami własnymi jednostek samorządu terytorialnego są również udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych”.

⁶ Szerzej na ten temat: E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa JST*, Warszawa 2001, s. 71 i n.; E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach...*, s. 52-54; A. Gorgol, *Kontrowersyjne aspekty dochodów JST 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. 371-372.

nych *sensu stricto* stanowiących jedynie te kategorie wpływów, które znajdują się w wyłącznej dyspozycji samorządu, są trwale związane z budżetem samorządowym, a JST mogą oddziaływać w sposób bezpośredni na ich wysokość⁷.

Niektórzy autorzy uznają udziały w podatkach wprost jako kategorię dochodów transferowych, takich jak subwencje czy dotacje, wskazując, że są one instrumentem pionowego podziału źródeł dochodów między państwo a samorząd terytorialny, zapewniającym JST środki adekwatne do realizowanych zadań, przy jednoczesnym zagwarantowaniu sobie przez państwo wpływu na kierunki realizacji lokalnej gospodarki finansowej⁸. W literaturze przedmiotu spotkać można także odmienne poglądy. Przykładem jest systematyka dochodów transferowych JST proponowana przez Bergvalla, Chrabitę, Kraana i Merka, w której udziały podatkowe nie zostały zaliczone do żadnej z zaproponowanych przez tych autorów kategorii dotacji i subwencji, co pozwala domniemywać, iż są one traktowane na równi z dochodami własnymi⁹.

Nowatorskie stanowisko w dziedzinie klasyfikowania udziałów w podatkach jako źródła finansowania JST prezentują Blöchliger i Petzold, określając kryteria, które pozwalają na zróżnicowanie podejścia do tej kwestii w zależności od szczegółowych rozwiązań konstrukcyjnych stosowanych w poszczególnych państwach¹⁰.

I tak proponują oni analizę udziałów podatkowych na podstawie następujących czterech przesłanek¹¹:

- 1) partycypacji samorządu w ryzyku (cyklicznych) zmian dochodów z podatków, które stanowią przedmiot udziałów,
- 2) swobody wydatkowania środków pozyskanych w formie udziałów podatkowych przez JST,
- 3) stabilności przyjętego algorytmu alokacji środków,
- 4) proporcjonalności otrzymanych środków do rzeczywistych wpływów pozyskiwanych na terenie danej jednostki samorządowej z tytułu opodatkowania danym podatkiem.

Na podstawie powyższych kryteriów Blöchliger i Petzold dokonali podziału udziałów podatkowych na dwie kategorie, tj. „udziałów w ścisłym znaczeniu” (*stricttaxsharing*) oraz „udziałów w szerokim tego słowa znaczeniu”. Pierwsza z nich dotyczy rozwiązań, które spełniają wszystkie opisane powyżej kryteria (a zatem samorząd ponosi ryzyko związane z wpływem wahań cyklicznych na wysokość udziałów podatkowych, ma swobodę w zakresie wydatkowania pozyskanych w tej formule środków, algorytm alokacji jest stabilny, zaś dochody samorządu z tego tytułu są proporcjonalne do lokalnej bazy podatkowej). W takim ścisłym ujęciu udziały podatkowe zbliżają się w swej konstrukcji do podatków lokalnych. Druga kategoria

⁷ E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse lokalne po akcesji*, Warszawa 2007, s. 107.

⁸ W. Nykiel, *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993, s.78 i n.

⁹ D. Bergvall, C. Charbit, D. J. Kraan, O. Merk, *Intergovernmental transfers and decentralized public spending*, “OECD Journal of Budgeting”, Vol. 5/2006.

¹⁰ H. Blöchliger, O. Petzold, *Finding the dividing line between tax sharing and grants: a statistical investigation*, “OECD Working Papers on Fiscal Federalism”, no. 10/2009.

¹¹ P. Swianiewicz, wyd. cyt., s. 61 i n.

oznacza, że spełnione są tylko trzy pierwsze kryteria, a zatem nie jest realizowany warunek wymagający powiązania wysokości dochodów z udziałów podatkowych z lokalną bazą podatkową. Zazwyczaj wynika to z faktu uwzględnienia w konstrukcji udziałów pewnych mechanizmów o charakterze redystrybucyjnym, co zbliża tego rodzaju rozwiązania do subwencji wyrównawczych. W przypadku braku spełnienia któregokolwiek z trzech pierwszych warunków Blöchliger i Petzold postulują zaliczanie takiego źródła dochodów JST do transferów (subwencji lub dotacji).

4. Dylematy wokół kategorii udziałów w podatkach w statystyce międzynarodowej

Różne nastawienia do problemu klasyfikacji udziałów we wpływach podatkowych prezentują także międzynarodowe instytucje finansowe.

I tak w stosowanym przez OECD systemie rachunków narodowych (*National Accounts*) do głównych kryteriów pozwalających na odróżnienie udziałów w podatkach państwowych od transferów budżetowych zalicza się: obligatoryjność i bezwarunkowość tego rodzaju dochodów oraz możliwość wpływu JST na wysokość pozyskiwanych w tej formule wpływów poprzez wspólne z władzami szczebla centralnego określanie niektórych elementów technicznych podatków, które podlegają podziałowi, takich jak np. podstawa opodatkowania czy też stawki podatkowe¹². Podobnie w klasyfikacjach wykorzystywanych przez OECD w statystykach dochodów publicznych (*Revenue Statistics*) w ramach ogółu dochodów podatkowych samorządów (lecz bez rozróżniania na podatki samoistne oraz udziały w podatkach państwowych) uwzględnia się wpływy, w przypadku których JST posiadają pewne możliwości oddziaływania na ich poziom oraz które są w całości (lub w części) przekazywane w sposób bezwarunkowy i automatyczny do budżetów samorządowych¹³. Z kolei w zaproponowanej przez OECD w roku 1999 systematyce źródeł finansowania samorządów z punktu widzenia zakresu tzw. autonomii podatkowej (*tax autonomy*) udziały podatkowe wyłącza się z kategorii wpływów, w przypadku których tego rodzaju samodzielność występuje, i traktuje się na równi z transferami z budżetu państwa¹⁴.

W metodologii *ESA 95* dochody JST będą traktowane jako udziały w podatkach (lub podatki samoistne) tylko wówczas, gdy są bezwarunkowo i automatycznie w pewnej części (lub w całości) przekazywane do budżetów samorządowych przez instytucje sektora rządowego¹⁵. W sytuacji, gdy wpływy podatkowe są dzielone mię-

¹² *System of National Accounts 2008*, OECD Paris 2008, s. 45.

¹³ *The OECD classification of taxes and Interpretative Guide* [w:] OECD Revenue Statistics 2012, OECD, Paris 2012, s. 321 i n.

¹⁴ *Taxing powers of state and local government*, Tax Policy Studies No 1, OECD, Paris 1999.

¹⁵ Rozporządzenie Rady (WE) NR 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie Europejskiego Systemu Rachunków Narodowych i Regionalnych we Wspólnocie, Dz.Urz. WE z 30.11.1996, nr L310/1.

dzy budżet państwa i budżety samorządowe na podstawie zasad i kryteriów określonych jednostronnie przez władze szczebla centralnego, winny być traktowane jako dochody transferowe. Nieco inaczej do definicji udziałów podatkowych podchodzi natomiast Rada Europy, która w wydanej rekomendacji zaleca, by zaliczać do nich jedynie te kategorie wpływów, w przypadku których JST mają możliwość (bezpośredniego lub nawet pośredniego) oddziaływania na ich wielkość oraz których poziom nawiązuje do lokalnej bazy podatkowej¹⁶.

W systemie *GFS* za podstawowe wyznaczniki pozwalające zaklasyfikować daną kategorię dochodów JST do udziałów w podatkach uznaje się m.in.: obligatoryjne prawo JST do partycypowania we wpływach z danego tytułu podatkowego, ich bezwarunkowość oraz możliwość bezpośredniego lub pośredniego oddziaływania samorządów na ich wysokość¹⁷.

Oceniając powyższe klasyfikacje z punktu widzenia możliwości ich praktycznego wykorzystania, należy zwrócić uwagę na to, że prócz nadmiernej różnorodności są one także nazbyt ogólnikowe, a niektóre stosowane w nich określenia wymagają doprecyzowania¹⁸. Poza tym nie jest jasne, czy w przytoczonych systematykach do uznania danej kategorii dochodów za udziały w podatkach niezbędne jest wypełnienie wszystkich wymienionych kryteriów czy też wystarczy spełnienie tylko jednego z nich.

5. Udziały w podatkach i ich klasyfikacja w praktyce budżetowej wybranych państw europejskich

Analiza praktycznych doświadczeń państw europejskich w dziedzinie udziałów samorządów w podatkach wskazuje, iż jest to kategoria niezwykle zróżnicowana. W tabeli 1 zaprezentowano porównanie zasad konstrukcji udziałów podatkowych występujących w wybranych ośmiu państwach europejskich w roku 2009 z punktu widzenia: rodzaju podatków, z których wpływy podlegają podziałowi, podstawy prawnej regulującej ich konstrukcję oraz częstotliwości jej zmiany, a także realizacji w przyjętym algorytmie funkcji wyrównawczych.

¹⁶ *Recommendation Rec(2005)1 of the Committee of Ministers to member states on the financial resources of local and regional authorities*, Council of Europe, Strasbourg 2005.

¹⁷ *Government Finance Statistics Manual 2001*, International Monetary Fund, Washington D.C. 2001, s. 50.

¹⁸ Przykładem może być tu kryterium mówiące o możliwości wpływania władz samorządowych na poziom uzyskiwanych wpływów podatkowych (w przypadku którego wątpliwości budzi zakres tego wpływu: bezpośredni – poprzez kształtowanie elementów techniki podatkowej, czy też jedynie pośredni – poprzez oddziaływanie na rozwój określonej podlegającej opodatkowaniu aktywności na terytorium danej wspólnoty samorządowej). Trudności związane są także z rozumieniem sformułowania mówiącego o powiązaniu wpływów z tytułu udziałów z lokalną bazą podatkową (i tak np., czy wpływy te winny być proporcjonalne do możliwości pozyskania przez daną JST dochodów z danego podatku, czy też winny uwzględniać pewne mechanizmy o charakterze wyrównawczym?).

Tabela 1. Porównanie konstrukcji udziałów w podatkach państwowych w wybranych państwach europejskich

Państwo	Charakterystyka udziałów podatkowych z punktu widzenia kryteriów, takich jak:			
	rodzaj podatków, które przekazywane są w formie udziałów podatkowych na rzecz JST	podstawa prawna regulująca ich konstrukcję	częstotliwość zmian obowiązującej formuły	realizacja celów wyrównawczych
Austria	PIT, CIT, VAT podatek od nieruchomości	ustawa (<i>Fiscal Equalization Law – Finanzausgleichsgesetz</i>)	co 4 lata, wymagana akceptacja JST	tak
Belgia	PIT	ustawa (<i>Special Financing Law</i>)	-	nie
Czechy	PIT, CIT, VAT	ustawa (<i>Law of Tax Assignment</i> The Act No. 243/2000 Coll. On Tax assignment)	nieregularnie	tak
Finlandia	CIT	ustawa (<i>Law on Tax Sharing</i>)		nie
Niemcy	PIT, CIT,	Konstytucja	bardzo rzadko	nie
	VAT	ustawy stanowe (<i>Bundestag and Bundesrat</i>)	często, wymagana akceptacja JST	tak
Węgry	PIT, podatek od środków transportowych, podatek od transferów nieruchomości	ustawa (<i>Act on Local Tax</i> oraz coroczne ustawy budżetowe)	ani razu od 2002 r.	nie
Hiszpania	VAT, akcyzy	ustawa	rzadko, wymagana akceptacja JST	nie
Szwajcaria	PIT	ustawa (<i>Tax Law</i>)	nowa formuła od 2007 r.	nie

Źródło: H. Blöchliger, J. Rabesona, *The fiscal autonomy of sub-central governments: an update*, "OECD Working Papers on Fiscal Federalism", no. 9/2009.

Wynika z niej, iż w większości przypadków samorzady partycypują we wpływach z podatków dochodowych od osób fizycznych, podatków dochodowych od firm, nieco rzadziej zaś w dochodach z VAT czy też podatku akcyzowego. Podstawą prawną regulującą konstrukcje udziałów podatkowych stanowią akty prawne w randze ustawy. W większości krajów objętych analizą decyzje dotyczące modyfikacji formuły podziału wymagają zgody parlamentu, a czasami nawet zmiany konstytucji (Niemcy), co gwarantuje względną stabilność przyjętych rozwiązań. Niekiedy potrzebna jest w tej dziedzinie konsultacja z samymi JST, chociaż ich bezwzględna

zgoda niezbędna jest przede wszystkim w państwach federacyjnych (Niemcy, Austria, Hiszpania).

Z punktu widzenia konstrukcyjnego w praktyce badanych państw europejskich wyodrębnić można dwa główne typy udziałów podatkowych¹⁹: pierwszy z nich stosowany jest m.in. w Austrii, Czechach i Niemczech (w odniesieniu do udziałów we wpływach z VAT) i nawiązuje w swej formule do innych rodzajów transferów o charakterze wyrównawczym (np. subwencji ogólnej). W przypadku tych krajów ustala się bowiem globalną kwotę wpływów z danego źródła podatkowego (lub też kilku źródeł podatkowych) na obszarze całego państwa, a następnie jej określony procent dzieli się między poszczególne JST według przyjętych kryteriów. Algorytm podziału wymaga określenia z jednej strony właściwej proporcji wpływów z danego podatku, jaka będzie przekazywana sektorowi samorządowemu, z drugiej zaś – doboru odpowiednich kryteriów jej rozdzielania pomiędzy poszczególne jednostki samorządowe przy uwzględnieniu określonych mechanizmów redystrybucyjnych. Z kolei w przypadku takich państw, jak: Belgia, Finlandia, Hiszpania, Niemcy (w odniesieniu do udziałów z PIT i CIT), a także Szwajcaria²⁰ oraz Węgry²¹, zasady konstrukcji udziałów nawiązują do podatków samorządowych. Poszczególne JST partycypują bowiem we wpływach z określonych źródeł dochodów publicznych zrealizowanych na ich obszarze, których wysokość odnosi się wprost do lokalnej bazy podatkowej.

Wnikliwsza analiza przyjętych rozwiązań wskazuje, że nie we wszystkich przypadkach możemy mówić o „udziałach w ścisłym tego słowa znaczeniu” w ujęciu postulowanym przez Blöchliger i Petzolda. W tabeli 2 zaprezentowano porównanie struktury dochodów JST w badanych państwach europejskich sklasyfikowanych z punktu widzenia *National Accounts* oraz po uwzględnieniu koncepcji wspomnianych autorów.

I tak, okazuje się, że tylko w trzech państwach, tj. w Finlandii, na Węgrzech oraz w Hiszpanii, całość dochodów z udziałów zaliczonych do tej kategorii w ujęciu *National Accounts* została także przez Blöchliger i Petzolda potraktowana jako udziały *sensu stricto*, co oznacza, że w ich konstrukcji zachowane zostały wszystkie

¹⁹ A. Niezgoda, *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2012, oraz V. Tanzi, wyd. cyt., s. 307.

²⁰ W kraju tym obowiązuje dość skomplikowana dwuczłonowa konstrukcja udziałów kantonów we wpływach z federalnego podatku dochodowego od osób fizycznych, bowiem 17% dochodów w tego typu podatku jest rozdzielane pomiędzy kantony według miejsca zamieszkania podatników, zaś kolejne 13% podlega redystrybucji według algorytmu wyrównawczego. Szerzej na ten temat: H. Blöchliger, J. Rabesona, *The fiscal autonomy of sub-central governments: an update*, “OECD Working Papers on Fiscal Federalism”, no. 9/2009.

²¹ Mechanizm wyrównawczy zagwarantowano w tym kraju przede wszystkim w odniesieniu do udziałów JST w podatku dochodowym od osób fizycznych. Polega on na zagwarantowaniu samorządowi pewnego minimalnego poziomu wpływów z tego tytułu na 1 mieszkańca. Por. D. Wetzel, A. Papp, *Strengthening Hard Budget Constraints in Hungary*, [in:] *Fiscal Decentralization and the Challenge of Hard Budget Constraints*, J. Rodden, G.S. Eskeland, J. Litvack (eds.), London 2003, s. 400.

cztery kryteria definicyjne i można je jednoznacznie zakwalifikować jako dochody własne.

Z kolei w Austrii, Czechach i Niemczech sytuacja okazuje się nieco bardziej skomplikowana, bowiem większość udziałów w podatkach sklasyfikowanych według National Accounts, po zastosowaniu kryteriów proponowanych przez Blöchliger i Petzolda, zaliczona została do udziałów „w szerokim tego słowa znaczeniu”. Wpływ na to miało przede wszystkim niezachowanie w ich konstrukcji warunku „proporcjonalności” poprzez zastosowanie określonych mechanizmów redystrybucyjnych, co zbliża tę kategorię dochodów do transferów zewnętrznych.

Tabela 2. Struktura dochodów JST w roku 2009 w ujęciu *National Accounts* oraz po uwzględnieniu klasyfikacji wpływów z tytułu udziałów podatkowych w ujęciu Blöchliger i Petzolda

Państwo	Struktura dochodów JST (w %) w ujęciu <i>National Accounts</i>			Struktura dochodów JST (w %) w ujęciu Blöchliger i Petzolda			
	w % dochodów ogółem			w % dochodów ogółem			
	podatki samoistne	udziały w podatkach	transfery	podatki samoistne	udziały podatkowe		transfery
				w ścisłym tego słowa znaczeniu	w szerokim tego słowa znaczeniu		
Austria	7	49	44	7	11	41	41
Belgia	38	34	28	38	12	-	50
Czechy	2	55	43	2	2	53	43
Finlandia	58	4	38	58	4	-	38
Niemcy	18	53	29	18	4	49	29
Węgry	21	7	72	21	7	-	72
Hiszpania	40	20	40	40	20	-	40
Szwajcaria	64	-	36	64	3	3	30

Źródło: *National Accounts 2009*, OECD, 2009 oraz H. Blöchliger, O. Petzold, *Finding the dividing line between tax sharing and grants: a statistical investigation*, “OECD Working Papers on Fiscal Federalism”, no. 10/2009.

Z dość nietypowymi okolicznościami mamy natomiast do czynienia w przypadku Belgii i Szwajcarii. W pierwszym z tych państw po przyjęciu kryteriów klasyfikacyjnych Blöchliger i Petzolda tylko ok. jedna trzecia udziałów podatkowych potraktowana została jako „*stricttaxsharing*”, zaś pozostałą ich część zaliczono do transferów wyrównawczych. W ich konstrukcji nie zawarto wprawdzie mechanizmów redystrybucyjnych, lecz ich wysokość nie nawiązuje także do lokalnej bazy podatkowej. Z kolei w Szwajcarii udziały podatkowe według statystyki *NA* w ogóle nie występują, a wpływy tego rodzaju zostały potraktowane jako subwencje ogólne. Natomiast w ujęciu Blöchliger i Petzolda ich część rozdzielaną według miejsca zamieszkania podatnika sklasyfikowano jako „*stricttaxsharing*”, pozostałą zaś część rozdzielaną według algorytmu wyrównawczego zaliczono do udziałów *sensu largo*.

6. Podsumowanie

Przeprowadzona ocena poglądów przedstawicieli teorii finansów, stanowisk międzynarodowych instytucji finansowych, a także praktycznych doświadczeń państw europejskich w dziedzinie klasyfikacji udziałów w podatkach państwowych wskazuje, że udzielenie uniwersalnej odpowiedzi na pytanie postawione w tytule niniejszego artykułu nie jest możliwe. Zaliczenie udziałów w podatkach państwowych do kategorii dochodów własnych lub transferów zewnętrznych wymaga bowiem każdorazowo szczegółowego przeanalizowania przyjętego algorytmu podziału zastosowanego w konkretnym państwie.

I tak do najczęściej stosowanych warunków, których spełnienie pozwala sklasyfikować udziały jako dochody własne, zalicza się: możliwość oddziaływania JST na wysokość wpływów z tego tytułu, stabilność przyjętych zasad alokacji środków, obiektywność, ogólność i bezwarunkowość generowanych dochodów, partycypację samorządów w ryzyku cyklicznych zmian wpływów z podatków będących przedmiotem udziałów, a także ich powiązanie z lokalną bazą podatkową.

Najważniejszym kryterium, które winno przesądzać o potraktowaniu udziałów podatkowych jako dochodów obcych, jest zawarcie w zastosowanym algorytmie podziału mechanizmów redystrybucyjnych, które naruszają warunek proporcjonalności otrzymanych środków do rzeczywistych wpływów pozyskiwanych na terenie danej jednostki samorządowej z tytułu opodatkowania danym podatkiem.

Literatura

- Bergvall D., Charbit C., Kraan D.J., Merk O., *Intergovernmental transfers and decentralized public spending*, "OECD Journal of Budgeting", vol. 5/2006.
- Blöchlinger H., Petzold O., *Finding the dividing line between tax sharing and grants: a statistical investigation*, "OECD Working Papers on Fiscal Federalism", no. 10/2009.
- Blöchlinger H., Rabesona J., *The fiscal autonomy of sub-central governments: an update*, "OECD Working Papers on Fiscal Federalism", no. 9/2009.
- Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Wyd. LexisNexis, Warszawa 2012.
- Gorgol A., *Kontrowersyjne aspekty dochodów JST 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.
- Kornberger-Sokołowska E., *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa JST*, Warszawa 2001.
- Niezgoda A., *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Nykiel W., *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993.
- Ruśkowski E., Salachna J.M., *Finanse lokalne po akcesji*, Warszawa 2007.
- Ruśkowski E., Salachna J.M., *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, Wyd. ABC, Warszawa 2004.

- Swianiewicz P., *Finanse samorządowe. Koncepcje, realizacja, polityki lokalne*, Wydawnictwo Municipium, Warszawa 2011.
- Tanzi V., *Fiscal federalism and decentralization: a review of some macro economic and fiscal aspects*, "Annual World Bank Conference on Development Economics 1995", World Bank Washington 1995.
- Wetzel D., Papp A., *Strengthening Hard Budget Constraints in Hungary*, [in:] *Fiscal Decentralization and the Challenge of Hard Budget Constraints*, J. Rodden, G.S. Eskeland, J. Litvack (eds.), London 2003.

LOCAL GOVERNMENTS TAX SHARING ARRANGEMENTS – OWN OR EXTERNAL SOURCE OF REVENUES? THEORETICAL DILEMMAS VS. PRACTICAL EXPERIENCES OF SEVERAL EUROPEAN COUNTRIES

Summary: The purpose of the article is to introduce different views of finance theory on the classification of tax sharing arrangements as a source of local governments revenues. The author presents empirical dilemmas connected with that issue, appearing in international statistics and in budgeting practices of several European countries.

Keywords: tax sharing arrangements local government units, , transfers, own revenues.