

Ryta Dziemianowicz

Uniwersytet w Białymstoku
e-mail: r.dziemianowicz@uwb.edu.pl

**DYSFUNKCJE UDZIAŁÓW
W PODATKACH PAŃSTWOWYCH
W ASPEKTCIE ZMNIEJSZAJĄCEJ SIĘ
SAMODZIELNOŚCI DOCHODOWEJ
SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W POLSCE**

**DYSFUNCTIONS OF SHARES
IN STATE INCOME TAXES IN THE ASPECT
OF DECREASING THE REVENUE AUTONOMY
OF THE LOCAL GOVERNMENT IN POLAND**

DOI: 10.15611/pn.2017.485.08

JEL Classification: H7, H71

Streszczenie: Udziały w państwowych podatkach dochodowych (PIT i CIT) w polskim systemie prawnym są zaliczane do kategorii dochodów własnych samorządu terytorialnego. Jednocześnie są to dochody transferowe, niespełniające podstawowych atrybutów tzw. podatków zdecentralizowanych, charakterystycznych dla tej kategorii dochodów. W odniesieniu do tych źródeł dochodów jednostki samorządu terytorialnego nie dysponują żadnymi elementami władztwa podatkowego. W tym sensie stanowią one jedynie ich „atrapę”. Celem artykułu jest ocena obowiązującego w Polsce systemu podatków samorządowych, ze szczególnym uwzględnieniem udziałów w państwowych podatkach dochodowych w aspekcie samodzielności dochodowej samorządu terytorialnego. Opracowanie jest jednocześnie próbą odpowiedzi na pytanie: Czy polski system podatków samorządowych rzeczywiście realizuje postulaty zawarte w Konstytucji RP oraz EKSL? Tekst przygotowany na podstawie studiów literaturowych oraz analizy danych publikowanych przez Ministerstwo Finansów i GUS.

Słowa kluczowe: samorząd terytorialny, podatki lokalne, udziały w podatkach dochodowych, władztwo podatkowe.

Summary: Shares of in state income taxes (PIT and CIT) in the Polish legal system are included in the category of local government income. At the same time, these are transfer income, not having the basic attributes of the so-called decentralized taxes, typical of this category of income. With regard to these sources of income, local government units have no elements of taxing power at their disposal. In a sense they are only their “dummy”. The aim of this article is to evaluate the local government tax system in Poland, with particular focus on the shares in state income taxes in the aspect of revenue autonomy of the local government.

At the same time, the study is an attempt to answer the following question: Does the Polish system of local government taxes actually fulfil the postulates contained in the Constitution of the Republic of Poland and the European Charter of Local Self-Government? The text was prepared on the basis of literature studies and analysis of the data published by the Ministry of Finance and the Central Statistical Office.

Keywords: local government, local taxes, shares in state income taxes, taxing power.

1. Wstęp

Samodzielność finansowa jest istotą samorządności terytorialnej. Realizacja powierzonych jednostkom samorządu terytorialnego, jako instytucjom publicznym, uzależniona jest przede wszystkim od zagwarantowania im odpowiednich źródeł dochodów. Wprawdzie przy analizie samodzielności finansowej równie istotny jest problem samodzielności wydatkowej, niemniej jednak „formy, sposoby i przede wszystkim rozmiary wydatków uzależnione są od poziomu, struktury oraz sposobu pozyskiwania dochodów przez poszczególne JST” [Ofiarski 2012, s. 138]. Można zatem stwierdzić, że gwarantem autonomii wydatkowej jest samodzielność dochodowa samorządu. Zgodnie z art. 9 ust. 2 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego (EKSL): „Zasoby finansowe wspólnot lokalnych powinny być proporcjonalne do kompetencji przewidzianych przez Konstytucję lub prawo” [Europejska Karta z 15 października 1985]. Podobne zapisy zawarto także w polskiej Konstytucji (art. 167 ust. 4): „Zmiany w zakresie zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego następują wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych” [Konstytucja 1997]. Z punktu widzenia samodzielności finansowej samorządu terytorialnego najbardziej istotne są te dochody, które samorządy terytorialne mogą kształtować, a więc posiadają wobec nich władztwo podatkowe. Wynika to bezpośrednio z postulatów zawartych w art. 168 Konstytucji oraz w art. 3 EKSL, zgodnie z którymi przynajmniej część dochodów społeczności lokalnych powinna pochodzić z podatków, których wysokość społeczności te mogą ustalać w zakresie regulowanym szczegółową ustawą.

Celem artykułu jest ocena obowiązującego w Polsce systemu podatków samorządowych ze szczególnym uwzględnieniem udziałów w państwowych podatkach dochodowych w aspekcie samodzielności dochodowej samorządu terytorialnego. Opracowanie jest jednocześnie próbą odpowiedzi na pytanie: Czy polski system podatków samorządowych rzeczywiście realizuje postulaty zawarte w Konstytucji RP oraz EKSL? Tekst przygotowano na podstawie studiów literaturowych oraz analizy danych publikowanych przez Ministerstwo Finansów i GUS.

2. System podatków samorządowych w Polsce w aspekcie samodzielności dochodowej

Rozważania na temat systemu podatków samorządowych w Polsce należy rozpocząć od zdefiniowania podstawowych pojęć, m.in. takich jak: podatki samorządowe, podatki lokalne, system podatkowy. Termin „podatki samorządowe” w polskiej literaturze nie jest zbyt często używany. Należy jednak zgodzić się z Ofiarskim [2016, s. 265], że jest to kategoria szersza niż podatki lokalne. Podatki samorządowe mają większy zakres podmiotowo-przedmiotowy i występują na wszystkich szczeblach samorządu (gminnym, powiatowym, wojewódzkim). Głównym kryterium ich wyodrębnienia jest fakt stanowienia dochodu samorządu terytorialnego. Natomiast podatki lokalne występują tylko na szczeblu lokalnym (gminnym i powiatowym). Według Gajl podatków lokalnych nie można sklasyfikować, stosując kryterium „charakter ekonomiczny”. Uważa ona, że podstawą ich wyodrębnienia jest jedynie „rozdzielenie prawne oparte na podmiotowych prawach własności” [Gajl 1996, s. 23]. Ofiarski natomiast definiuje podatek lokalny poprzez następujące cechy [Ofiarski 2016, s. 266]:

- 1) stanowi wyłączne źródło dochodów budżetowych JST;
- 2) jego zapłata następuje wyłącznie na rachunek właściwego samorządu terytorialnego;
- 3) lokalne organy samorządu terytorialnego mają możliwość kształtowania wybranych elementów technicznych podatku, przysługuje im w tym zakresie władztwo podatkowe;
- 4) lokalne organy podatkowe są wyposażone w kompetencje do załatwiania spraw podatkowych.

Kryterium wyodrębnienia podatków lokalnych jest więc szersze niż samorządowych. W tym przypadku nie wystarczy tylko fakt tworzenia dochodu samorządu terytorialnego. Podatki lokalne muszą spełniać łącznie cztery wymienione powyżej warunki. W związku z tym można stwierdzić, że nie każdy podatek samorządowy jest podatkiem lokalnym, natomiast każdy podatek lokalny jest niewątpliwie zaliczany do zbioru podatków samorządowych, ponieważ zawsze stanowi dochód samorządu terytorialnego. W analizie systemu podatków samorządowych w Polsce wyodrębnienie tych dwóch podzbiorów podatków jest istotne. Czy tworzą one jednak system podatków samorządowych?

Termin „system podatkowy” jest często używany, jednocześnie jednak różnie rozumiany w literaturze przedmiotu. Część autorów reprezentuje pogląd, że system podatkowy to ogół wszystkich podatków obowiązujących w danym państwie, w danym czasie, pobieranych obok siebie. Przyjmują oni, że o systemie podatkowym można mówić nawet wówczas, gdy nie stanowią one wewnętrznej, logicznej i spójnej całości (por. [Ofiarski 2016, s. 265; Głuchowski 1998, s. 13; Goronowski 1998, s. 17]). Pozostali uważają, że system podatkowy to całokształt podatków obowiązujących jednocześnie, ale jest to zbiór ściśle ze sobą powiązanych elementów. W tym

przypadku o systemie podatkowym można mówić tylko wtedy, gdy zbiór obowiązujących podatków ma charakter uporządkowany i tworzy pewną całość podporządkowaną jakiejś idei (por. [Mastalski 2012, s. 31–32; Majchrzycka-Guzowska 2000, s. 110; Harasimowicz 1988, s. 136; Kosikowski 2003, s. 13]). Precyzyjne określenie „myśli przewodniej” jako ogniwa łączącego poszczególne podatki jest trudne. Na pewno istnieje taka możliwość wówczas, gdy buduje się system podatkowy od podstaw, wykorzystując teorię opodatkowania (system racjonalny, naukowy). System racjonalny jest w pewnym sensie idealny, stanowi wyraz postulatów teorii, a nie praktyki. W przypadku gdy system podatkowy ukształtowany został historycznie i podlegał wielu modyfikacjom oraz zmianom, nie zawsze można znaleźć takie „spoiwo”. Dlatego też należy przyjąć za Teglerem, że bez względu na wewnętrzną konstrukcję: „podatki istniejące w danym kraju tworzą system podatkowy, który w zależności od jego budowy może być oceniany jako dobrze lub źle funkcjonujący, spójny lub niespójny” [Tegler 1992, s. 103]. Podobne założenie należy zastosować także do podsystemu podatków samorządowych, trudno bowiem stwierdzić, że twórcy tego podsystemu kierowali się konkretną ideą przewodnią i jest to zbiór logicznie powiązanych ze sobą elementów.

Proces odtworzenia samorządu terytorialnego zrealizowano w Polsce w dwóch etapach, w 1990 i w 1999 r., gdy wprowadzono trójstopniowy podział terytorialny państwa. Na podstawie przeprowadzonych reform jednostki samorządu terytorialnego uzyskały odpowiednie źródła dochodów podatkowych (tab. 1). Najlepiej pod tym względem zostały wyposażone gminy, chociaż i w tym przypadku ustawodawca nie dostrzegł ich zróżnicowania (np. ze względu na obszar, charakter, liczbę ludności, wyposażenie w infrastrukturę itd.), co w konsekwencji w krótkim okresie doprowadziło tylko do skomplikowania systemu ich finansowania.

Gminy uzyskały źródła dochodów własnych z kilku tytułów podatkowych o bardzo zróżnicowanej wydajności fiskalnej. Natomiast powiaty i województwa nie zostały wyposażone w żadne źródła dochodów z podatków samorządowych, uzyskały tylko udziały we wpływach z państwowych podatków dochodowych, które można uznać jedynie za „atrapę” takiego źródła. Formalne jednak udziały w podatkach państwowych przypisano do dochodów własnych samorządów, co z punktu widzenia teorii trudno jest uzasadnić. Są to dochody transferowe, niespełniające podstawowych atrybutów tzw. podatków zdecentralizowanych, charakterystycznych dla tej kategorii dochodów. Czy taki system podatków samorządowych realizuje zatem postulaty zawarte w art. 167 i 168 Konstytucji RP oraz art. 9 pkt 1 i 3 EKSL i jest gwarancją samodzielności dochodowej samorządu terytorialnego w Polsce?

Zakres samodzielności dochodowej samorządu terytorialnego może być analizowany nie tylko z punktu widzenia wyposażenia w źródła dochodów własnych, ale także wykonywania wobec nich władztwa podatkowego czy też administrowania powierzonymi źródłami [Ofiarski 2012, s. 139]. Zgodnie z art. 167 Konstytucji RP dochody, którymi dysponuje samorząd terytorialny, powinny być adekwatne do realizowanych obowiązków, a każda zmiana zakresu tych zadań powinna pociągać za

Tabela 1. System podatkowych dochodów samorządu terytorialnego w Polsce

Kryterium klasyfikacji	Rodzaj podatku	Beneficjenci
Źródło dochodów budżetowych samorządu terytorialnego	Podatek od nieruchomości	Gmina
	Podatek rolny	Gmina
	Podatek leśny	Gmina
	Podatek od środków transportowych	Gmina
	Podatek od czynności cywilnoprawnych	Gmina
	Podatek od spadków i darowizn	Gmina
	Zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej	Gmina
	Udziały w państwowych podatkach dochodowych	Gmina, powiat, województwo
Wylączne źródło dochodów samorządu terytorialnego	Podatek od nieruchomości	Gmina
	Podatek rolny	Gmina
	Podatek leśny	Gmina
	Podatek od środków transportowych	Gmina
	Podatek od czynności cywilnoprawnych	Gmina
	Podatek od spadków i darowizn	Gmina
	Zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej	Gmina
Zapłata wyłącznie na rachunek samorządu terytorialnego	Podatek od nieruchomości	Gmina
	Podatek rolny	Gmina
	Podatek leśny	Gmina
	Podatek od środków transportowych	Gmina
Władztwo podatkowe	Podatek od nieruchomości	Gmina
	Podatek rolny	Gmina
	Podatek leśny	Gmina
	Podatek od środków transportowych	Gmina
Kompetencje w zakresie załatwiania spraw podatkowych przez samorząd terytorialny	Podatek od nieruchomości	Gmina
	Podatek rolny	Gmina
	Podatek leśny	Gmina
	Podatek od środków transportowych	Gmina

Źródło: opracowanie własne.

sobą odpowiednie zmiany w podziale dochodów publicznych. W orzeczeniu z dnia 28 czerwca 2001 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził jednak, że zadania własne samorządu terytorialnego powinny być finansowane samodzielnie (z dochodów włas-

nych), ale i w sposób kreatywny. Samorząd terytorialny musi „[...] mieć zagwarantowane prawo decydowania w jakiejś mierze o zakresie i sposobie realizacji zadania ustawowo zdefiniowanego, lub co najmniej o sposobie jego realizacji i finansowaniu. Stąd też odpowiedniość wyposażenia samorządu w dochody przeznaczone na realizację zadań własnych na ogół nie wyraża się wprost i jedynie w konkretnych kwotach ani procentach przekazanych środków – lecz w zespole cech, które pozwalają łączyć harmonijnie samodzielność wykonywania i finansowania zadania z taką wysokością środków, płynących z przekazanego ustawowo źródła, oraz z taką formą prawną, by tej samodzielności nie zniweczyć, ani też nie uniemożliwić w ogóle wykonywania zadania” [Wyrok TK... 2001].

Z art. 168 Konstytucji RP wynika natomiast, że ważne miejsce wśród dochodów własnych zajmują źródła podatkowe, w odniesieniu do których samorząd powinien mieć zagwarantowaną możliwość wykonywania władztwa podatkowego w zakresie określonym w ustawie (tzw. ograniczone władztwo podatkowe). Władztwo podatkowe jest istotną determinantą samodzielności dochodowej. Zależność ta jest prosta i oczywista: większy zakres wspomnianego władztwa, lub inaczej autonomii fiskalnej, przekłada się zwykle na większy stopień samodzielności finansowej samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 217 polskiej Konstytucji [Konstytucja... 1997] 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. Powyższe przepisy wyznaczają więc granice władztwa podatkowego samorządu terytorialnego w Polsce, nie dając mu jednak pełnego władztwa w zakresie stanowienia podatków. W konsekwencji to ustawodawca, a nie samorząd terytorialny decyduje o kluczowych elementach konstrukcyjnych podatków samorządowych. „Innymi słowy, art. 168 pozbawia samorząd realnego wpływu na kształt systemu podatkowego, gdyż znoszenie oraz wprowadzanie składających się na niego świadczeń, zgodnie z art. 84 Konstytucji, zastrzeżone jest jako wyłączne uprawnienie parlamentu” [Dowgier 2007]. Kompetencje te nie dotyczą wprowadzania nowych danin, które mogą być nakładane tylko i wyłącznie w trybie ustawowym, a także kształtowania tych elementów podatków, które muszą bezpośrednio wynikać z ustawy regulującej daną daninę.

W obowiązującym w Polsce stanie prawnym jedynie gmina posiada własne dochody o charakterze podatkowym. Oznacza to, że władztwo podatkowe to domena tylko rad gmin i nie dotyczy organów innych jednostek samorządu terytorialnego (rad powiatów, sejmików województw). Można zatem stwierdzić, że w odniesieniu do powiatów i województw nie zostały zachowane standardy wynikające z przepisów EKSL (art. 9 pkt 3), według której przynajmniej część dochodów społeczności lokalnej powinna pochodzić z podatków, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać (w zakresie wyznaczonym ustawą).

Gminom przysługuje ograniczone władztwo podatkowe tylko w ramach niektórych podatków samorządowych o charakterze lokalnym, tj. podatku od nieruchomości

mości, rolnego, leśnego oraz od środków transportowych. Nie mają one żadnych uprawnień władczych w zakresie: podatku od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych oraz zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej. W związku z tym, wprowadzie katalog źródeł dochodów własnych gminy jest dosyć obszerny i zróżnicowany, jednak tylko w odniesieniu do niektórych z nich możliwe jest prowadzenie własnej polityki podatkowej, i to także w bardzo ograniczonym stopniu. Pozostawione gminom uprawnienia, przede wszystkim dotyczące stosowania ulg w zapłacie podatków, pozwalają raczej na podejmowanie działań o charakterze indywidualnym, a nie systemowym [Ofiarski 2012, s. 148].

Tabela 2. Władztwo podatkowe gmin w zakresie kształtowania podatków zaliczanych do kategorii samorządowych w Polsce

Rodzaj podatku	Władztwo podatkowe w zakresie			
	nakładania lub znoszenie podatku	ustalania stawek podatkowych	stosowania ulg	stosowania zwolnień
Podatek od nieruchomości	Brak	Ograniczone, tylko w ustalonych ustawowo granicach	Brak	Ograniczone, wyłącznie przedmiotowe
Podatek rolny	Brak	Ograniczone, tylko w ustalonych ustawowo granicach	Ograniczone, wyłącznie przedmiotowe	Ograniczone, wyłącznie przedmiotowe
Podatek leśny	Brak	Ograniczone, tylko w ustalonych ustawowo granicach	Ograniczone, wyłącznie przedmiotowe	Ograniczone, wyłącznie przedmiotowe
Podatek od środków transportowych	Brak	Ograniczone, tylko w ustalonych ustawowo granicach	Brak	Ograniczone, wyłącznie przedmiotowe
Podatek od czynności cywilnoprawnych	Brak	Brak	Brak	Brak
Podatek od spadków i darowizn	Brak	Brak	Brak	Brak
Zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej	Brak	Brak	Brak	Brak

Źródło: opracowanie własne.

Jednoznacznie krytycznie, w kontekście wykonywania władztwa podatkowego, należy ocenić samodzielność finansową powiatów, które nie zostały wyposażone we własne źródła dochodów z podatków samorządowych (powiaty mają takie uprawnienia tylko w stosunku do niektórych opłat). Źródeł takich dochodów nie ma także samorząd wojewódzki, który w ramach podatkowych dochodów własnych uzyskał

tylko udziały we wpływach CIT i PIT, zaliczane do podatków państwowych, pozbawiony zaś jest całkowicie atrybutów władztwa podatkowego.

Samodzielność dochodową samorządu terytorialnego oceniać można także z punktu widzenia administrowania powierzonymi źródłami dochodów podatkowych. Administrowanie w tym przypadku oznacza działalność służebną, wykonywaną przez dłuższy czas lub trwale, „polegającą na zawiadywaniu pewnymi dobrami, wartościami, majątkiem” [Ofiarski 2012, s. 146]. W Polsce wyłącznie gminy administrują częścią swoich dochodów podatkowych stanowiących dochody własne, dotyczy to tylko czterech tytułów podatkowych (tab. 1). Dochody z takich źródeł, jak: podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej, wpływają bezpośrednio na konta określonych urzędów skarbowych i nie są administrowane przez gminy, chociaż to one zgodnie z obowiązującymi przepisami są ich beneficjentem. Państwowe organy podatkowe załatwiają także wszystkie sprawy podatkowe związane z tymi źródłami. Zgodnie z art. 18 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach JST naczelnik danego urzędu skarbowego może umarzać, odraczać termin zapłaty lub rozkładać na raty należności oraz zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź ograniczać pobór należności, wyłącznie jednak za zgodą przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego [Ustawa z 13 listopada 2013]. Administrowanie częścią źródeł dochodów podatkowych przez organy państwowe, a nie gminy, oznacza wydłużenie obiegu pieniądza, który ostatecznie jest przecież dochodem własnym gminy. Zgodnie z art. 11 ustawy o dochodach JST środki stanowiące dochody jednostek samorządu terytorialnego, które na podstawie odrębnych przepisów pobierają urzędy skarbowe, są odprowadzane na rachunek budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego w terminie 14 dni od dnia, w którym wpłynęły na rachunek urzędu skarbowego [Ustawa z 13 listopada 2003], przy czym należy pamiętać także o ustawowych terminach zapłaty podatku z danego tytułu. Uproszczenie procedur mogłoby przyczynić się do powstania określonych oszczędności w tym zakresie.

Powiaty i województwa, ze względu na specyfikę swoich dochodów podatkowych, nie mają żadnych uprawnień w zakresie administrowania podatkami. Zdaniem Ofiarskiego można przyjąć, że jest to „istotna niespójność z postanowieniami art. 168 Konstytucji RP oraz art. 9 pkt. 3 EKSL. Niniejsze przepisy odnoszą się wprawdzie do władztwa daniowego, ale w zakresie takiego władztwa zawiera się także prawo do administrowania źródłem dochodów” [Ofiarski 2012, s. 146].

3. Retrospekcja konstrukcji udziałów samorządu terytorialnego w państwowych podatkach dochodowych w Polsce

Podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek dochodowy od osób prawnych są jedynymi w polskim systemie podatkowym daninami publicznymi, z których wpływy dzielone są pomiędzy Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego (gmi-

ny, powiaty i województwa). Z punktu widzenia jednostek samorządu terytorialnego stanowią ich dochody własne. Od początku budziło to wiele kontrowersji. Zdaniem Kuleszy dopisanie „[...] do przepisów o »dochodach własnych« udziałów JST we wpływach z podatków dochodowych jest przejawem dość, delikatnie mówiąc, »konwencyjonalnego« traktowania pojęcia dochodów własnych – są to bowiem zaledwie transfery części dochodów budżetu państwa, które w naszej Konstytucji nie występują jako samodzielne źródło dochodów JST i równie dobrze można je włączyć do kategorii subwencji” [Opinia w sprawie projektu... 2003]. W opinii Poniatowicz zaliczenie tej kategorii dochodów do dochodów własnych umożliwia jednak Konstytucja PR, która określa tzw. negatywną definicję tych dochodów (zgodnie z art. 167 ust. 2 dochód własny to ten, który nie jest subwencją ogólną lub/i dotacją celową) [Poniatowicz 2015, s. 15]. Gajl twierdzi natomiast, że „przyznanie praw do osiągnięcia przez jednostki lokalne dochodów z określonych podatków uznanych za podatki własne nie jest związane z określoną konstrukcją podatku, ale wyłącznie z wolą ustawodawcy [...]”. Prawnie nic nie stoi bowiem na przeszkodzie, aby każdy rodzaj podatku mógł być przyznany jednostkom lokalnym, stając się ich dochodem własnym” [Gajl 1996, s. 24]. Jest to jednak w literaturze pogląd odosobniony.

Aktualne obowiązujące wielkości udziałów JST we wpływach z tytułu wspomnianych podatków prezentuje tabela 3.

Tabela 3. Aktualne stawki udziałów samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych w Polsce (w %)

Podatek	Gminy	Powiaty	Województwa
PIT	39,34*	10,25	1,60
CIT	6,71	1,40	14,75

* Jest to wielkość docelowa; przykładowo, w 2014 r. stawka udziału gmin we wpływach z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych wynosiła 37,53%, w 2015 r. – 37,67%, w 2016 r. – 37,79%.

Źródło: opracowanie własne.

Stawki udziałów samorządu terytorialnego we wpływach z państwowych podatków dochodowych podlegały w Polsce częstym zmianom. Pierwotnie, w ramach obowiązującej do 1998 r. jednoszczeblowej struktury organizacyjnej, gminom przyznano wyłącznie 15% udział w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT), następnie począwszy od 1994 r. – także 5% udział w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT). O ile do końca 1998 r. udział gmin w podatku CIT pozostał na niezmiennym poziomie, to ich udział w podatku PIT systematycznie zwiększano (do poziomu 16% w 1997 r. oraz 17% – w 1998 r.). W tym czasie ukształtowały się także zasady kalkulacji oraz tryb przekazywania samorządom tej kategorii dochodów [Wójtowicz 2014, s. 136].

W 1999 r. udziały w państwowych podatkach dochodowych, w konsekwencji reformy samorządu terytorialnego w Polsce, zapewniono również nowym jednost-

kom, tj. powiatom i województwom. W 1999 r. wskaźniki te przedstawiały się następująco:

- gminy: PIT – 27,6%, CIT – 5%;
- powiaty: PIT – 1%, CIT – nie przyznano udziałów;
- województwa: PIT – 1,5%, CIT – 0,5%.

Szczególnie krytykowane było wówczas nieprzyznanie udziałów w CIT nowo utworzonym powiatom, co zdaniem Borodo mogło zniechęcać dany samorząd do przyciągania przedsiębiorstw posiadających osobowość prawną, a tym samym oddziaływać antyrozwojowo [Borodo 2004, s. 185].

Powyższe stawki obowiązywały do końca 2003 r. Kolejne zmiany wprowadzono z dniem 1 stycznia 2004 r. Były one efektem wejściem w życie nowej ustawy regulującej kwestie dochodów jednostek samorządu terytorialnego, tj. ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego [Ustawa z 13 listopada 2003], aktu prawnego obowiązującego do dnia dzisiejszego. W wyniku wprowadzonych zmian w istotny sposób wzrosły udziały gmin we wpływach z PIT, z 27,6% do poziomu docelowego 39,34% (ustawodawca przewidział tu stopniowy wzrost, wskaźnik ten nie osiągnął jeszcze poziomu docelowego). W 2004 r. udziały gminy w PIT wynosiły 35,72%. W przypadku CIT wzrost udziału gmin był znacznie niższy, podwyższono go z 5% do 6,71%.

Jednocześnie znaczący wzrost udziałów we wpływach z PIT wprowadzono w odniesieniu do powiatów (z poziomu 1% do 8,42% w 2004 r., a następnie do 10,25% począwszy od 2005 r.). Od 2004 r. wprowadzono także udział powiatów we wpływach z CIT, określając ten wskaźnik na poziomie 1,4%. W przypadku województw samorządowych w 2004 r. stawka udziału we wpływach z PIT wzrosła w niewielkim zakresie (z 1,5% do 1,6% i w takiej wysokości obowiązuje do chwili obecnej). Natomiast w przypadku udziałów w CIT zmiany były istotne, w latach 2004–2007 wskaźnik ten wzrósł z 0,5% do 15,9%, w latach 2008–2009 został obniżony do 14% oraz począwszy od 2010 r. wzrósł do 14,75% (w takiej wysokości obowiązuje do chwili obecnej).

Należy podkreślić, że udziały we wpływach z podatków dochodowych określono jako źródła dochodów własnych JST dopiero w ustawie o dochodach JST z 2003 r. W poprzednio obowiązującej regulacji dotyczącej tej kwestii „użyto stwierdzeń bardziej ogólnych (wręcz ostrożnych), tzn. udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, i należy ocenić, że było to określenie poprawniejsze z uwagi na brak elementów władztwa daniowego JST wobec takiego źródła dochodów i brak jakichkolwiek uprawnień do administrowania tym źródłem” [Ofiarski 2012, s. 143].

Zwiększając udziały we wpływach z PIT i CIT – od 1 stycznia 2004 r. – założono, że będą one stanowiły tylko uzupełniającą część dochodów własnych samorządów [Druk nr 1732]. Jednocześnie w pierwotnym projekcie ustawy o dochodach JST planowano przyjęcie wyższych niż ostatecznie uchwalono wskaźników procentowych udziałów jednostek samorządu w PIT i CIT (odpowiednio w PIT dla gmin 41,40%, dla powiatów 10,63%, w CIT dla samorządu województwa 18,40%, ostatecznie

stawki te zostały jednak obniżone). W uzasadnieniu stwierdzono, że takie rozwiązanie doprowadzi do jakościowej zmiany struktury dochodów samorządów: zwiększy się udział dochodów własnych, a zmniejszy udział dotacji i subwencji. Podkreślono, że podwyższenie udziału w PIT i CIT powinno zwiększyć „motywację samorządu do wspierania rozwoju gospodarczego poprzez pozyskiwanie inwestorów, wspieranie tworzenia nowych miejsc pracy, usprawnianie procedur administracyjnych obsługi przedsiębiorców. Proces zwiększania dochodów własnych, dokonany głównie poprzez zapewnienie zwiększonych procentowo udziałów w samorządów w podatku dochodowym od osób fizycznych w gminach i powiatach oraz od osób prawnych w województwach, pozwoli samorządom aktywnym zwiększać swoje dochody w stopniu większym niż samorządom biernym” [Druk nr 1732]. W rzeczywistości wprowadzone zmiany przyczyniły się raczej do zwiększenia centralizacji, a nie do postulowanej zmiany wielokrotnie w uzasadnieniu projektu decentralizacji w ramach systemu finansowego samorządu terytorialnego w Polsce.

Bardzo krytycznie do zaproponowanych w 2003 r. rozwiązań dotyczących dochodów JST (które obowiązują zresztą do dzisiaj), a zwłaszcza zmiany struktury dochodów własnych, odniósł się wówczas w swojej opinii sporządzonej na zlecenie Biura Studiów i Ekspertyz prof. Kulesza. Twierdził, że rozwiązania te „[...] zmierzają do dalszego zwiększenia obowiązków samorządu przy jednoczesnym przerzuceniu na samorząd pełnej odpowiedzialności za realizację tych zadań z »dochodów własnych« (wycofanie się rządu z większości dotacji i części subwencji) oraz – uwaga! – mocniejszego związania sytuacji finansowej JST z »koniunkturą gospodarki państwa« (czytaj: z dochodami budżetu państwa)” [Opinia w sprawie projektu... 2013]. Konstatując należy stwierdzić, że sformułowane przez opiniodawcę zastrzeżenie dotyczące zwiększenie udziału „dochodów własnych” w ogólnych środkach finansowych, jakimi w wyniku przyjęcia tej ustawy dysponuje samorząd terytorialny w Polsce, „[...] jest klęską samorządu jako politycznej formy zarządzania »własnymi sprawami« przez społeczności lokalne i regionalne” [Opinia w sprawie projektu... 2003]. Niestety uwagi te okazały się zasadne i są nadal aktualne.

Należy także zgodzić się z opinią Miemiec, że ustalając tak katalog dochodów dla poszczególnych szczebli samorządu w Polsce, zwłaszcza dotyczy to udziałów w podatkach państwowych, nie zapewniono „[...] wielkości środków finansowych odpowiednio do przekazanych im zadań (bardzo istotne zwiększenie zadań własnych, bez rzeczywistego zabezpieczenia finansowego, które wynikałoby z odpowiedniej zmiany w podziale dochodów publicznych)” [Opinia zlecona... 2003]. Co zdaniem cytowanej autorki nie jest zgodne nie tylko ze standardami wynikającymi z EKSL, ale także z zasadami Konstytucji RP (art. 167 i 168).

4. Udziały w podatkach państwowych a samodzielność dochodowa samorządu terytorialnego w Polsce

Wpływy z udziałów w dochodowych podatkach państwowych na wszystkich szczeblach są istotnym źródłem dochodów samorządu terytorialnego w Polsce (tab. 4). Największe znaczenie mają jednak na poziomie regionalnym (województwa), gdzie większą rolę w kształtowaniu dochodów ma CIT. Na szczeblu lokalnym (gmina, powiat) jest odwrotnie, wyższe dochody uzyskiwane są z udziałów w PIT. Jednocześnie wyraźna jest zależność tej kategorii dochodów od koniunktury gospodarczej. Każde spowolnienie ma swoje obicie w wysokości wpływów z tego tytułu (np. lata 2009–2010 – województwa). Należy zgodzić się więc z Wójtowicz, że udziały we wpływach z PIT i CIT nie wypełniają „w dostateczny sposób wymogu pewności, a wysoki odsetek tych wpływów w strukturze budżetów samorządowych może, zwłaszcza w okresach dekoniunktury, skutkować zakłóceniem stabilności JST” [Wójtowicz 2014, s. 141].

Tabela 4. Struktura dochodów samorządu terytorialnego w Polsce w latach 2003–2015 (w %)

Wyszczególnienie	2003	2004	2006	2007	2009	2010	2012	2013	2014	2015
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Gminy										
Dochody ogółem	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Dochody własne, w tym	47,3	48,2	47,4	49,5	46,3	44,6	46,6	48,2	49,3	46,9
Udziały w CIT	0,6	1,0	1,0	1,2	1,0	0,9	1,0	0,9	0,8	1,0
Udziały w PIT	11,1	13,6	14,2	16,3	15,3	13,9	15,4	16,0	16,5	14,3
Dotacje	10,5	12,5	20,0	19,2	19,8	24,0	22,0	20,8	21,6	15,3
Subwencja	42,2	39,3	32,6	31,3	33,9	31,4	31,4	31,0	29,1	37,8
Powiaty										
Dochody ogółem	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Dochody własne, w tym	11,3	24,9	30,8	32,2	28,4	28,2	29,4	29,9	31,3	33,5
Udziały w CIT	0,0	0,8	0,7	0,9	0,7	0,6	0,7	0,7	0,6	0,7
Udziały w PIT	1,3	10,3	14,3	16,2	13,8	12,4	14,8	15,2	16,1	17,6
Dotacje	32,6	24,3	23,1	21,7	25,8	28,5	25,3	25,6	25,9	24,1
Subwencja	56,1	50,8	46,1	46,1	45,9	43,3	45,4	44,5	42,8	42,4
Miasta na prawach powiatu										
Dochody ogółem	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Dochody własne, w tym	56,3	64,3	67,7	70,3	66,1	63,6	61,1	62,4	62,8	63,5
Udziały w CIT	1,8	3,3	3,4	3,8	3,3	2,6	2,4	2,1	2,1	2,3
Udziały w PIT	17,8	24,6	25,4	27,4	26,7	24,4	23,5	23,4	23,7	24,7

Tabela 4, cd.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Dotacje	11,8	11,0	11,0	9,8	11,5	14,5	17,2	16,5	17,3	16,8
Subwencja	32,0	24,8	21,3	19,9	22,5	21,9	21,7	21,1	19,9	19,7
Województwa										
Dochody ogółem	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Dochody własne, w tym	15,9	59,1	63,8	68,3	32,3	40,4	57,2	39,1	36,9	41,8
Udziały w CIT	1,6	48,3	42,4	44,5	21,4	28,1	38,3	25,2	23,5	26,7
Udziały w PIT	10,4	7,6	7,3	7,5	4,5	6,3	8,8	6,5	6,4	7,2
Dotacje	51,0	22,4	14,2	13,1	53,4	38,7	20,9	44,5	46,9	46,6
Subwencja	33,1	18,5	21,9	18,6	14,3	20,9	21,9	16,4	16,2	11,6

Źródło: opracowanie na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego za poszczególne lata, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzety-jednostek-samorządu-terytorialnego/sprawozdania-budżetowe>.

Samodzielność dochodowa samorządu terytorialnego, o czym wspomniano już powyżej, jest częścią szerszego pojęcia, jakim jest samodzielność finansowa, jest jej „niższym szczeblem uszczegółowienia” [Czarny 2016, s. 42]. Należy przez nią rozumieć „określony zakres samodzielności decyzyjnej władzy samorządowej w kontekście możliwości prowadzenia własnej polityki fiskalnej na danym obszarze” [Poniatowicz 2015, s. 15–16]. Oznacza to, że samodzielność dochodowa wymaga nie tylko odpowiedniego poziomu dochodów, adekwatnego do realizowanych zadań, ale także możliwości swobodnego podejmowania decyzji w sprawach podatkowych, tj. zarówno władztwa podatkowego w zakresie określonych źródeł i możliwości oddziaływania na wysokość dochodów podatkowych, jak i możliwości administrowania nimi.

Oceny samodzielności dochodowej, a więc także możliwości kreowania dochodów własnych samorządu terytorialnego, dokonuje się często w oparciu o tzw. wskaźnik samodzielności dochodowej (WSDw). Jest to relacja dochodów własnych z wyłączeniem udziałów w państwowych podatkach dochodowych (PIT i CIT) do dochodów ogółem. Miernik ten odzwierciedla w pewnym sensie stopień samowystarczalności dochodowej samorządu terytorialnego. Po wyeliminowaniu z dochodów własnych transferów budżetowych (z PIT i CIT) podstawą kreowania samodzielności są podatki i opłaty lokalne, najbardziej stabilne źródła dochodów znajdujące się w gestii samorządów (choć, jak już wcześniej zauważono, nie dotyczy to wszystkich podatków zaliczanych w literaturze do kategorii lokalne). Dodatkowo można wykorzystać wskaźnik samodzielności dochodowej I stopnia (WSD1). Jest to relacja dochodów własnych wraz z udziałem w PIT i CIT do dochodów ogółem [Czarny 2016, s. 43]. Porównanie obu wskaźników niewątpliwie pozwala na wyciągnięcie wniosków co do niezależności dochodowej poszczególnych szczebli samorządu terytorialnego w Polsce (tab. 5).

Tabela 5. Wskaźniki samodzielności dochodowej samorządu terytorialnego w Polsce

Wyszczególnienie	2003	2004	2005	2007	2009	2010	2012	2014	2015
Gminy									
WSD1	47,33	48,24	48,68	49,51	47,00	44,62	46,58	49,34	49,71
WSDw	35,57	33,69	34,03	32,10	30,00	29,83	30,18	31,97	31,41
Powiaty									
WSD1	11,31	24,91	29,20	32,23	28,38	28,17	29,36	31,30	33,67
WSDw	10,00	14,00	15,42	15,15	13,93	16,00	13,88	14,63	15,29
Miasta na prawach powiatu									
WSD1	56,27	65,00	66,13	67,44	66,00	63,63	61,08	62,84	63,46
WSDw	36,65	37,00	37,89	39,10	36,16	36,64	35,17	37,07	36,51
Województwa									
WSD1	16,00	60,00	64,91	68,29	33,00	40,44	42,99	36,89	41,82
WSDw	4,00	3,23	10,00	17,00	6,39	6,05	7,62	7,02	7,96

Źródło: opracowanie na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego za poszczególne lata, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzety-jednostek-samorzadu-terytorialnego/sprawozdania-budzetowe>.

Według zarówno wskaźnika WSD1, jak i WSDw najwyższy stopień samodzielności dochodowej w latach 2003–2015 miały w Polsce miasta na prawach powiatu oraz gminy, które wyposażono we własne źródła dochodów podatkowych. Po eliminacji podatkowych transferów budżetowych (udziały w PIT i CIT), na które samorządy terytorialne mają znikomy wpływ (może tylko przez działania dotyczące pobudzenia gospodarczego regionu), samodzielność dochodowa poszczególnych szczebli samorządu wyraźnie obniża się zarówno w gminach, jak i miastach na prawach powiatu, natomiast jest drastycznie niska w samorządach wojewódzkich. W przypadku województw trudno jest mówić o jakiegokolwiek samodzielności dochodowej.

Należy więc stwierdzić, że udziały w podatkach państwowych rzeczywiście sztucznie zwiększają samodzielność dochodową samorządów terytorialnych w Polsce. Tworząc iluzję możliwości kształtowania dochodów własnych, „zaciemniają” ich sytuację dochodową. Wpływy z tego tytułu stanowią znaczną część budżetu JST. W 2015 r. dochody z udziałów w PIT i CIT stanowiły 22,7% dochodów JST ogółem. Zaprezentowane wielkości jednoznacznie wskazują na istotne znaczenie fiskalne analizowanej kategorii dochodów. Jednocześnie ich udział w dochodach poszczególnych szczebli samorządu terytorialnego jest bardzo zróżnicowany i wynosił w analizowanym roku w gminach 15,3%, w miastach na prawach powiatu 27%, w powiatach 18,3% oraz w województwach 33,9%. Uwzględniając władztwo podatkowe jako główne kryterium klasyfikacji dochodów własnych, można stwierdzić, że transfery w dochodach samorządu terytorialnego w 2015 r. stanowiły nie ok. 48%, jak wskazują oficjalne statystyki, ale ok. 71% dochodów.

Istotny wpływ na wysokość dochodów z udziału w podatkach państwowych ma także system *tax expenditures* (selektywnych preferencji podatkowych), obowiązujących w ich konstrukcji, które są poza jurysdykcją samorządu terytorialnego. Samorząd terytorialny nie ma żadnego wpływu na ich kształt i wysokość, nie może prowadzić w tym zakresie własnej polityki podatkowej. Im większa jest wartość *tax expenditures*, tym wartość udziałów we wpływach z PIT i CIT jest niższa. Jednocześnie wprowadzenie każdej nowej ulgi podatkowej obniża dochody z tego tytułu w jeszcze większym stopniu. Na dodatek żadna zmiana elementów konstrukcji PIT (w tym także np. obniżenie skali podatkowej, jak to miało miejsce w PIT w 2009 r., kiedy zamiast trzech stawek krańcowych, wprowadzono dwie: 18% i 32%) czy CIT nie jest z samorządem terytorialnym konsultowana, mimo że zmiany te ostatecznie mają swoje odzwierciedlenie w dochodach JST z tego tytułu. Należy jednocześnie podkreślić, że obniżki stawek w podatkach państwowych rzadko kiedy dla samorządów są „bezkosztowe”. Na przykład spadek dochodów z PIT po 2009 r., który nastąpił po zmianie skali podatkowej, był istotny i jak wynika z badań Nenemana i Swianiewicza [2013, s. 21] w 2012 r. nie osiągnął poziomu nie tylko z 2008 r., ale także z 2007 r. (choć w części był to także efekt kryzysu) [Dziemianowicz, Budlewska 2015, s. 81]¹. Oznacza to, że ta część dochodów własnych nie jest ostatecznie stabilna i pewna.

Wprawdzie podatki dochodowe w minionej dekadzie zostały „oczyszczone” z wielu kosztownych dla samorządów ulg, to jednak nadal w polskich podatkach dochodowych ich wartość kształtuje się na dosyć wysokim poziomie i w latach 2009–2014 systematycznie rosła (zob. tab. 6).

Tabela 6. Wartość *tax expenditures* w podatkach dochodowych w Polsce w latach 2009–2014 (mln zł)

Rodzaj podatku	2009	2010	2011	2012	2013	2014
PIT	16 015	18 552	19 213	18 904	19 383	21 002
CIT	7 620	9 886	10 730	10 806	12 620	14 296

Źródło: [Ministerstwo Finansów 2016].

Zmiany systemowe wprowadzone w konstrukcji PIT i CIT wpływają na dochody samorządu terytorialnego w Polsce. Samorzady nie mają jednak możliwości ani przeciwstawienia się tym zmianom, ani otrzymania jakiegokolwiek rekompensaty za straty w dochodach następujące w wyniku zastosowania *tax expenditures*. Ponadto nikt nie szacuje takich kosztów ani przed nowelizacją ustawy, ani po wprowadzeniu ewentualnych ulg. Należy więc podkreślić, że zastosowane w konstrukcji podatków

¹ W tym kontekście w literaturze proponowane jest wprowadzenie tzw. PIT-u komunalnego, który pozwoli na zmniejszenie zależności od władz centralnych. Szerzej [Neneman, Swianiewicz 2013; Dziemianowicz, Poniatowicz 2016].

w Polsce *tax expenditures* są dla społeczności lokalnej kosztowne. Dochody JST po ich eliminacji byłyby według szacunków wyższe o ok. 20% (szerzej [Dziemianowicz, Budlewska 2015]). W istotny sposób niestety ogranicza to ich samodzielność dochodową i jednocześnie poważa istotę decentralizacji.

Przez *tax expenditures* użyte w PIT i CIT rząd realizuje autorską politykę społeczno-gospodarczą. Niekoniecznie jej cele muszą być tożsame z polityką lokalną poszczególnych samorządów, które w tym przypadku nie mają żadnego atrybutu władzy podatkowej, nawet indywidualne decyzje uznaniowe dotyczące ulg w spłacie tych zobowiązań nie wymagają konsultacji z samorządem. Nie mają też możliwości zrekompensowania sobie „strat” powstałych w wyniku zastosowania tych konstrukcji. W rzeczywistości ta kategoria dochodów własnych jest całkowicie zależna od władz centralnych, co raczej nie realizuje postulatów zawartych w Konstytucji RP oraz EKSL.

5. Zakończenie

Przedstawiona powyżej analiza wskazuje na istotne znaczenie fiskalne udziałów w podatkach państwowych w budżetach JST. W tym kontekście wszelkie dysfunkcje z nimi związane mają istotny wpływ na sytuację finansową samorządu terytorialnego w Polsce. Okazuje się także, że dochody z tego tytułu charakteryzują się znacznie wyższą wrażliwością na skutki wahań koniunktury gospodarczej niż inne podatki samorządowe, zwłaszcza dotyczy to wpływów z tytułu udziału w CIT.

W przypadku PIT to jednak nie dekonunktura gospodarcza była decydującym czynnikiem osłabiającym wydajność fiskalną analizowanego źródła dochodów podatkowych samorządu terytorialnego w Polsce, ale niekorzystne dla systemu finansów samorządowych nowelizacje tego podatku dokonane w ramach polityki podatkowej państwa, a tym samym duża zmienność konstrukcji tej daniny, na którą samorząd nie miał żadnego wpływu, natomiast skutków tych działań boleśnie doświadczył.

Zaprezentowane uwarunkowania jednoznacznie wskazują na potrzebę systemowej weryfikacji udziałów w podatkach państwowych jako dochodu własnego samorządu terytorialnego w Polsce. Powinno to być jednak częścią reformy polskiego systemu podatków samorządowych, który w chwili obecnej nie jest ani spójny, ani przejrzysty, ani racjonalny, ale także nie jest stabilny. Pozwoli to niewątpliwie na dostosowanie obowiązującego ustawodawstwa do wymogów stawianych przez Konstytucję oraz ESKL, ale także umożliwi prowadzenie lokalnej polityki podatkowej. Reforma powinna zagwarantować większą przejrzystość zarówno materialną, jak i formalną, przede wszystkim w zakresie podziału źródeł podatkowych pomiędzy samorząd i budżet państwa, oraz możliwość zarządzania tymi źródłami przez samorządowe organy podatkowe.

Dostosowanie polskiego systemu podatków samorządowych do standardów zawartych w Konstytucji RP i ESKL powinno bezsprzecznie wzmocnić samodziel-

ność dochodową samorządu terytorialnego w Polsce, która w tej chwili nie jest taka oczywista. Kierunek zmian, w tym wybór źródeł rozdzielnych czy też mieszanych oraz dostosowanie odpowiednich konstrukcji podatkowych do potrzeb samorządu terytorialnego, powinien być niewątpliwie przedmiotem pilnych badań.

Literatura

- Borodo A., 2004, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa.
- Czarny A., 2016, *Założenia i realizacja samodzielności dochodowej wybranych jednostek samorządu terytorialnego*, Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis, Oeconomica, vol. 329, nr (84)3, s. 41–52.
- Dowgier R., 2007, *Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w Polsce*. Materiały konferencyjne: Days of Public Law, Brno 2007, s. 5, <http://www.law.muni.cz/sborniky/Days-of-public-law/files/pdf/sprava-finance/Dowgier.pdf> (19.01.2015).
- Druk nr 1732, Sejm IV kadencji, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/1732/\\$file/1732.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/1732/$file/1732.pdf) (15.04.2017).
- Dziemianowicz R., Budlewska R., 2015, *Czy tax expenditures stosowane w podatkach państwowych mają wpływ na dochody JST? Przyczynek do dyskusji*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 404, s. 67–85.
- Dziemianowicz R., Poniatowicz M., 2016, *Udziały samorządu terytorialnego w państwowych podatkach dochodowych w aspekcie postulatów teoretycznych federalizmu fiskalnego*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin – Polonia, vol. L 1, sectio H, s. 295–303.
- Europejska Karta Samorządu Lokalnego z 15 października 1985 r., Dz.U. 1994, nr 124, poz. 607; sprostowanie: Dz.U. 1996, nr 154, poz. 1107.
- Gajl N., 1996, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- Głuchowski J., 1998, *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa.
- Goronowski W., 1998, *Systemy podatkowe (kryteria klasyfikacji)*, [w:] *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997*, red. E. Chojna-Duch, Wydawnictwo „KiK” Konieczny i Kruszewski, Warszawa.
- Harasimowicz J., 1988, *Finanse i prawo finansowe*, PWE, Warszawa.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483.
- Kosikowski C., 2003, *Potrzeba – zakres – warunki – metody polskiego systemu podatkowego*, [w:] *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo UMCS, Lublin.
- Majchrzycka-Guzowska A., 2000, *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa.
- Mastalski R., 2012, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa.
- Ministerstwo Finansów, 2016, *Raport: Preferencje podatkowe w Polsce*, nr 6, s. 18–20.
- Neneman J., Swianiewicz P., 2013, *Koncepcje, warianty i konsekwencje wprowadzenia PIT-u komunalnego w Polsce*, Ekspertyza BGK, Warszawa.
- Ofiarski Z., 2012, *Władztwo daninowe oraz administrowanie podatkowymi źródłami dochodów własnych gmin – czy podział kompetencji jest jeszcze potrzebny?*, Zeszyty Naukowe Administracji AJD w Częstochowie, nr 1, s. 137–151.
- Ofiarski Z., 2016, *System (zbiór) podatków samorządowych – wstępne propozycje uprządkowania*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin – Polonia, vol. L, 1, sectio H, s. 265–274.
- Opinia w sprawie projektu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Druk nr 1732), M. Kulesza, 2003, <http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk4.nsf/Opwsdr?OpenForm&1732> (15.04.2017).

- Opinia zlecona, uwagi do rządowego projektu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego z 2003 r. (druk nr 1732), W. Miemiec, <http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk4.nsf/Opwsdr?OpenForm&1732> (15.04.2017).
- Poniatowicz M., 2015, *Determinanty autonomii dochodowej samorządu terytorialnego w Polsce*, *Nauki o Finansach*, nr 1(22), s. 11–30.
- Tegler E., 1992, *Funkcje systemu podatkowego i ocena jego sprawności*, *Acta Universitatis Lodziensis, Folia Iuridica*, nr 54, s. 101–118.
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, t.j. Dz.U. 2015, poz. 513 ze zm.
- Wójtowicz K., 2014, *Udział w podatkach państwowych a problem stabilności finansowej jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin – Polonia*, vol. XI.VIII.2, sectio H, s. 135–143.
- Wyrok TK z dnia 28 czerwca 2001 r., sygn. U8/00. http://otk.trybunal.gov.pl/orzeczenia/teksty/otkpdf/2001/u_08_00.pdf (10.04.2017).