

dr Małgorzata MAZUREK-CHWIEJCZAK

Instytut Ekonomii i Finansów, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

e-mail: małgorzata.mazurek-chwiejczak@mail.umcs.pl

ORCID: 0000-0002-9806-1666

DOI: 10.15290/oes.2022.03.109.11

WŁADZTWO PODATKOWE JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO PAŃSTW UE W OBSZARZE PODATKÓW DOCHODOWYCH¹

Streszczenie

Cel – Celem opracowania jest dokonanie oceny zakresu władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego szczebla lokalnego i regionalnego państw UE w odniesieniu do podatków dochodowych, w tym obciążających zarówno dochody osób fizycznych, jak i dochody spółek (korporacji). Analizą objęto 22 państwa UE, które są członkami OECD oraz dodatkowo Wielką Brytanię.

Metoda badań – W pracy zastosowano metodę opisową. Ponadto dzięki wykorzystaniu prostych metod statystycznych oraz graficznych metod prezentacji danych przeprowadzono analizę wydajności fiskalnej podatków dochodowych zasilających budżety jednostek samorządu terytorialnego. W przeprowadzonych analizach posłużono się danymi zgromadzonymi w dwóch elektronicznych bazach danych: OECD Revenue Statistics 2022 oraz Taxes in Europe Database v3, prowadzonej przez Komisję Europejską.

Wnioski – Znaczenie fiskalne podatków dochodowych dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego jest bardzo istotne, a wielu państwach wręcz kluczowe. Nie zawsze jednak przekazywaniu samorządom określonych źródeł dochodów towarzyszy dzielenie się władztwem do dysponowania nimi. W większości analizowanych krajów, w których JST są beneficjentami wpływów z podatków dochodowych, mamy do czynienia z udziałami jednostek szczebla lokalnego lub regionalnego w podatkach państwowych. Oznacza to, że władze samorządowe mają ograniczone możliwości wpływania na wysokość dochodów uzyskiwanych z tego źródła.

Oryginalność/wartość/implikacje/rekomendacje – Tekst został opracowany na podstawie bogatego materiału źródłowego, obejmującego nie tylko dane dotyczące wysokości uzyskiwanych wpływów, lecz także informacje dotyczące konstrukcji badanych podatków.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, władztwo podatkowe, samodzielność finansowa, samodzielność dochodowa

FISCAL SOVEREIGNTY OF SUB-CENTRAL GOVERNMENT UNITS IN THE EU COUNTRIES IN THE AREA OF INCOME TAXATION

Summary

Purpose – The aim of the article is to assess the level of fiscal sovereignty of sub-central government units in the EU countries in the area of income taxes (*Personal Income Tax* and *Corporate Income Tax*). The

¹ Artykuł finansowany ze środków Instytutu Ekonomii i Finansów Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie w ramach badań na naukę.

Artykuł wpłynął 3.07.2022, zaakceptowano 8.08.2022.

analysis covered 22 of the EU countries that are OECD members states as well as the United Kingdom.

Research method – The descriptive analysis has been applied in the article. Fiscal efficiency of income taxes in the budgets of local and regional government units has been analysed on the basis of quantitative methods. The information used in the article comes from two electronic databases – *OECD Revenue Statistics 2022* and *Taxes in Europe Database v3* of the European Commission.

Results – The role of income taxes as a source of local and state government revenues is significant in most of the analysed countries. The revenues are often transferred to sub-government units without fiscal sovereignty. In the majority of studied countries, it takes the form of tax sharing. This means that the empowerment of local or regional authorities in the area of income taxes is restricted.

Originality/value/ implications/recommendations – The study has been based on the rich material, which covers not only data concerning the level of fiscal efficiency, but also tax structures.

Keywords: Income Tax, Business Tax, Local Tax, State Tax, tax autonomy, financial self-sufficiency

JEL Classification: H24, H25, H71, H79

1. Wstęp

Podatki dochodowe są uznawane za jedne z najważniejszych konstrukcji w systemach podatkowych współczesnych państw. Uznaje się, że są one w stanie „zadośćuczynić wszystkim wymaganiom teorii podatkowej” [Wyszowski, 2010, s. 157], zaś podatek obciążający dochody osób fizycznych jest określany mianem „króla systemu podatkowego” lub „najidealniejszego podatku państw nowożytnych” [Mastalski, 2009, s. 380].

W 2020 r. podatki dochodowe dostarczały ponad 30% dochodów uzyskiwanych ze wszystkich konstrukcji podatkowych, włącznie z obowiązkowymi składkami na ubezpieczenia [*Taxation Trends in the European Union*, 2022, s. 208–211].

Cechą charakterystyczną tych danin jest to, że uzyskiwane z nich wpływy zasilają nie tylko budżety centralne, lecz także budżety jednostek niższych szczebli sektora *general government* [OECD, 2021, s. 81–82].

2. Lokalne władztwo podatkowe jako zasadniczy warunek samodzielności finansowej JST – ujęcie teoretyczne

Wśród współczesnych teorii ekonomicznych odnoszących się do wielopoziomowych finansów publicznych (*multi-level government public finance*) kluczową rolę odrywa teoria federalizmu fiskalnego (*fiscal federalism theory*) [Poniatowicz, Dziemianowicz, 2016, s. 295]. Prowadzone w tym nurcie rozważania koncentrują się wokół poszukiwania pożądanego zakresu decentralizacji sektora publicznego (w tym również decentralizacji podatkowej), tj. takiego, który ma zapewnić efektywność sektora publicznego oraz optymalizację procesu dostarczania dóbr i usług publicznych. Uznawany za twórcę tej koncepcji W.E. Oates (1972) przeprowadził w roku 1972 badania, z których wynikało, że szerszy zakres decentralizacji sprzyja osiągnięciu wyższych

stóp wzrostu gospodarczego. Uzasadnieniem tego zjawiska jest poprawa alokacji zasobów w ramach sektora finansów publicznych, mająca miejsce, gdy część kompetencji jest przekazywana władzom samorządowym [Oates, 2006].

Od czasu wystąpienia Oatesa powstało wiele prac akcentujących pozytywny wpływ procesu decentralizacji na parametry makroekonomiczne (m.in. R.A. Musgrave, P.B. Musgrave [1973], J. Stiglitz [2004], M. Olson [1963]). Podkreślano przy tym, że przekazywaniu środków finansowych powinno towarzyszyć pozostawianie jednostkom lokalnym i regionalnym swobody decyzyjnej w zakresie wydatkowania środków i pozyskiwania dochodów, bowiem efektywność wykorzystania środków publicznych wzrasta, jeśli decyzje dotyczące ich alokacji są podejmowane przez możliwie najniższy szczebel władzy.

W teorii federalizmu fiskalnego szczególne znaczenie przypisuje się samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, realizowanej dzięki przekazaniu władzom samorządowym własnych dochodów podatkowych (*own-source tax revenues*). Zasadniczym warunkiem tak rozumianej samodzielności finansowej jest posiadanie przez władze samorządowe autonomii podatkowej [Poniatowicz, Dziemianowicz, 2016, s. 295–298].

Samodzielność samorządu jest definiowana jako stan względnej niezależności od władz państwowych [Szolno-Koguc, 2021, s. 11]. Zjawisko to może być rozpatrywane na różnych płaszczyznach, w tym m.in. prawnej, organizacyjnej, politycznej czy majątkowej [Filipiak, Dylewski, 2016, s. 341]. Zasadniczą rolę przypisuje się samodzielności finansowej, ponieważ posiadane zasoby finansowe determinują sprawność funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego i ich możliwości rozwojowe [Kobialka, 2017, s. 233]. Pojęcie samodzielności finansowej można definiować jako istnienie pewnej swobody władz samorządowych w zakresie podejmowania decyzji finansowych, odnoszących się do gromadzenia dochodów i rozdysponowania posiadanych środków [Surówka, 2013, s. 21]. W piśmiennictwie wyróżnia się dwa podstawowe rodzaje samodzielności finansowej: dochodową i wydatkową². Jak podkreśla K. Surówka [2013, s. 22], w opinii bezpośrednich realizatorów gospodarki budżetowej samodzielność dochodowa jest ważniejsza od samodzielności wydatkowej i jest ona często utożsamiana z samodzielnością w ogóle.

Samodzielność dochodowa jest definiowana jako prawo jednostek samorządu terytorialnego do posiadania i kształtowania własnych dochodów. Pod pojęciem tym należy rozumieć nie tylko wyposażenie samorządów we własne źródła dochodów, lecz także przyznanie im uprawnień do kształtowania wysokości pozyskiwanych dochodów oraz swobodnego dysponowania nimi.

Zgodnie ze wspomnianą już koncepcją federalizmu fiskalnego w systemach finansowych jednostek samorządu terytorialnego kluczowe znaczenie odgrywają tzw. podatki zdecentralizowane (*decentralized taxes*) [Poniatowicz, Dziemianowicz, 2016, s. 300], określane również jako tzw. podatki w pełni lokalne. Próbę zdefinio-

² W niektórych pozycjach literaturowych wyodrębnia się ponadto samodzielność budżetową, zadłużeniową czy prawno-organizacyjną.

wania tego pojęcia podjęli M. Bird i R. Bahl [2008, s. 8], wskazując następujące atrybuty podatków zdecentralizowanych:

- swoboda władz lokalnych w zakresie nakładania podatków,
- prawo do swobodnego kształtowania podstawy opodatkowania,
- prawo do ustalania stawki podatkowej,
- w przypadku podatków bezpośrednich – uprawnienie do ustalania wymiaru podatków w odniesieniu do każdego podatnika,
- prawo do administrowania podatkami,
- prawo do uzyskiwania całości wpływów z danego podatku.

W wielu pozycjach literaturowych analiza zakresu decentralizacji opiera się wyłącznie na miernikach odnoszących się do wydajności fiskalnej podatków zasilających budżety jednostek szczebla lokalnego i regionalnego. Jednak tacy autorzy, jak m.in. J. Owens i G. Panella [1991] czy R.D. Ebel i S. Yilmaz, [2013, s. 101–120] podkreślają, że dane te są niewystarczające do oceny stopnia decentralizacji. Aby można było mówić o realnej decentralizacji, przekazywaniu środków finansowych powinno towarzyszyć przekazywanie władztwa do dysponowania nimi.

TABELA 1

Taksonomia OECD dotycząca tzw. mocy podatków (*taxing power*)

a1	JST, będąca beneficjentem wpływów z danego podatku, ustala stawkę podatkową i wszelkie ulgi podatkowe bez konsultacji z władzą wyższego szczebla.
a2	JST, będąca beneficjentem wpływów z danego podatku, ustala stawkę podatkową i wszelkie ulgi podatkowe w porozumieniu z władzą wyższego szczebla.
b1	JST, będąca beneficjentem wpływów z danego podatku, ustala stawkę podatkową, a władze wyższego szczebla nie ustalają stawki minimalnej ani maksymalnej.
b2	JST, będąca beneficjentem wpływów z danego podatku, ustala stawkę podatkową w przedziale wyznaczonym przez władze wyższego szczebla.
c	JST, będąca beneficjentem wpływów z danego podatku, ustala ulgi podatkowe.
d1	Samorządom przyznano udziały we wpływach z podatku, przy czym JST, będąca beneficjentem, określa wysokość tego udziału.
d2	Samorządom przyznano udziały we wpływach z podatku, przy czym wysokość tych udziałów może być zmieniona tylko za zgodą JST, będącej beneficjentem.
d3	Samorządom przyznano udziały we wpływach z podatku, przy czym wysokość tych udziałów jest określona w przepisach prawa i może ona zostać zmieniona przez władze wyższego szczebla, jednak nie częściej niż raz w roku.
d4	Samorządom przyznano udziały we wpływach z podatku, przy czym wysokość tych udziałów jest zmieniana corocznie przez władze wyższego szczebla.
E	Inne przypadki, w których władze centralne ustalają stawki podatku i sposób określania podstawy opodatkowania.
F	Inne.

Źródło: [Blöchliger, King, 2006].

Zważywszy na ten problem, OECD podjęła w 1999 r. próbę opracowania miernika służącego ocenie zakresu autonomii podatkowej posiadanej przez jednostki samorządu terytorialnego [OECD, 1999]. W 2006 r. dokonano weryfikacji opracowanej metody [Blöchliger, King, 2006]. W ten sposób powstała taksonomia zaprezentowana w tabeli 1.

Z przeprowadzanych dotychczas analiz wynika, że samorządy lokalne w krajach wysoko rozwiniętych dysponują największym zakresem autonomii fiskalnej w odniesieniu do podatków majątkowych, w szczególności podatków od własności nieruchomości [Daugherty, Harding, Reschovsky, 2019, s. 4].

3. Wysokość wpływów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego państw UE z tytułu podatków dochodowych

Podatki od dochodów, zysków i zysków kapitałowych³ stanowią źródło wpływów budżetów jednostek samorządu terytorialnego w 13 spośród 23 badanych państw UE. Podatki dochodowe od osób fizycznych zasilają budżety samorządowe w krajach federalnych i regionalnych (Austria, Belgia, Niemcy i Hiszpania), a także w niektórych państwach unitarnych (Dania, Finlandia, Łotwa, Polska, Portugalia, Słowenia, Szwecja, Włochy). Teoretycznie podatek ten stanowi dochód budżetów lokalnych także we Francji i Węgrzech, jednak udział tych wpływów w dochodach podatkowych jest bliski 0, zatem w dalszych analizach zostaną one pominięte [Korolewska, 2021, s. 270]. Podatki od dochodów korporacji wpływają do budżetów lokalnych w Finlandii, Hiszpanii, Luksemburgu, Polsce i Portugalii, zaś w Niemczech zasilają zarówno budżety jednostek szczebla lokalnego, jak i krajów związkowych (landów). Ich mniejszą popularność w stosunku do podatków obciążających dochody osób fizycznych można uzasadniać dwojako. Po pierwsze, wiąże się ją z wyrażaną w piśmiennictwie opinią, że wpływy *Corporate Income Tax* są silnie podatne na wahania koniunktury gospodarczej [Ambrosiano, Bordignon, 2006, s. 157]. Po drugie, podatki kapitałowe, do których zaliczany jest CIT, są uznawane za jedne z najbardziej szkodliwych dla gospodarki (*detrimental to growth*), co skutkuje ograniczeniem presji podatkowej wywieranej na tę podstawę opodatkowania [*Economic Policy...*, 2010, s. 3].

Biorąc pod uwagę wysokość wpływów sektora samorządowego z tytułu podatków od dochodów, zysków i zysków kapitałowych, można podzielić analizowane kraje UE na cztery następujące grupy:

- 1) państwa skandynawskie, gdzie podatki te generują dochody na poziomie zbliżonym do 10% PKB (Finlandia) lub nawet przewyższającym tę barierę (Szwecja i Dania),

³ Mowa tu o kategorii oznaczonej symbolem 1000 według klasyfikacji podatków opracowanej przez OECD. W ramach tej kategorii wyróżnia się podatki od dochodów, zysków i zysków kapitałowych osób fizycznych (1100) oraz podatki od dochodów, zysków i zysków kapitałowych spółek (1200).

- 2) Niemcy, Hiszpania i Łotwa, gdzie wysokość wpływów z podatków dochodowych do budżetów samorządowych waha się w granicach 5–7% PKB,
- 3) Belgia, Polska i Słowenia, gdzie dochody samorządów z tytułu opodatkowania dochodów, zysków i kapitału są zbliżone do poziomu 3% produktu globalnego,
- 4) Luksemburg, Włochy, Portugalia, Austria, gdzie jednostki samorządu terytorialnego partycypują we wpływach z podatków dochodowych, jednak kwoty uzyskiwane z tego tytułu nie są znaczące – nie przekraczają one 1,5% PKB.

TABELA 2

Wydajność fiskalna podatków od dochodów, zysków i zysków kapitałowych zasilających budżety jednostek samorządu terytorialnego w państwach UE

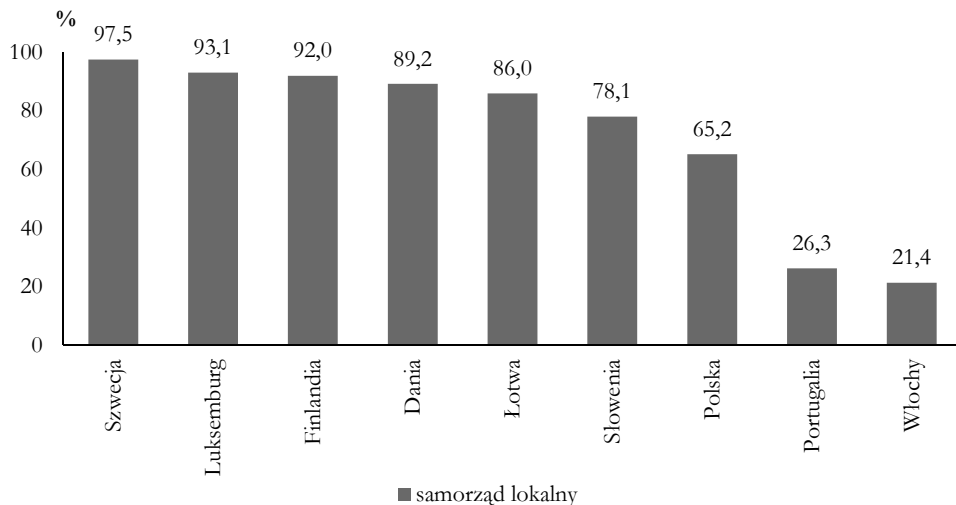
Wyszczególnienie	Udział wpływów z podatków od dochodów, zysków i zysków kapitałowych zasilających budżety lokalne i regionalne o PKB		
	podatki od dochodów, zysków i zysków kapitałowych ogółem	podatki od dochodów, zysków i zysków kapitałowych osób fizycznych	podatki od dochodów, zysków i zysków kapitałowych korporacji
Szwecja	15,4	15,4	-
Dania	11,2	11,2	-
Finlandia	9,5	8,6	0,9
Niemcy	7,0	5,8	1,2
Hiszpania	5,2	5,1	0,1
Łotwa	4,9	4,9	-
Belgia	3,1	3,1	-
Polska	2,9	2,4	0,5
Słowenia	2,9	2,9	-
Luksemburg	1,5	-	1,5
Włochy	1,0	1,0	-
Portugalia	0,7	0,4	0,2
Austria	0,3	0,3	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie [www 1].

Można wskazać kilka państw UE, dla których podatki dochodowe stanowią najważniejsze podatkowe źródło zasilania finansowego budżetów samorządowych. W siedmiu państwach unitarnych, takich jak Szwecja, Luksemburg, Finlandia, Dania, Łotwa, Słowenia i Polska, daniny te odpowiadają za ponad połowę wszystkich wpływów podatkowych uzyskiwanych przez JST. Szczególna sytuacja występuje w Szwecji, gdzie lokalny podatek dochodowy od osób fizycznych jest w zasadzie jedynym istotnym źródłem dochodów podatkowych uzyskiwanych przez samorządy. W państwie tym podatek od własności nieruchomości, mający zazwyczaj lokalny charakter, stanowi źródło dochodów budżetu centralnego. Z kolei w Portugalii i we Włoszech odsetek ten kształtuje się w przedziale 20–25%.

RYSUNEK 1

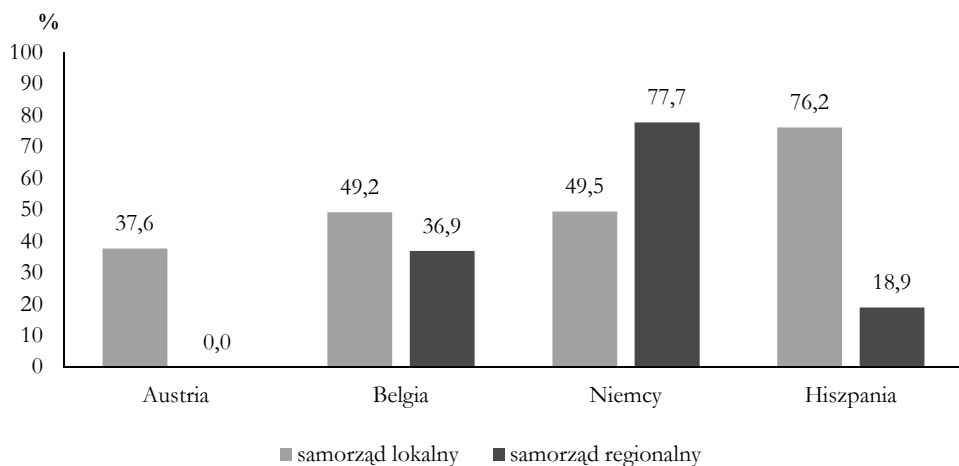
**Udział wpływów z podatków od dochodów, zysków i zysków kapitałowych
w dochodach podatkowych jednostek samorządu terytorialnego
– państwa unitarne**



Źródło: opracowanie własne na podstawie [www 1].

RYSUNEK 2

**Udział wpływów z podatków od dochodów, zysków i zysków kapitałowych
w dochodach podatkowych jednostek samorządu terytorialnego
– państwa federalne i regionalne**



Źródło: opracowanie własne na podstawie [www 1].

W państwach o strukturze federalnej lub regionalnej podatki te mają kluczowe znaczenie fiskalne dla budżetów jednostek szczebla regionalnego, generując ok. $\frac{3}{4}$ ogółu wpływów podatkowych uzyskiwanych przez hiszpańskie prowincje autonomiczne oraz blisko połowę dochodów z podatków uzyskiwanych przez niemieckie landy, a także belgijskie wspólnoty i regiony. W Austrii wpływy generowane z tytułu opodatkowania dochodu odpowiadają za nieco niższy, jednak w dalszym ciągu istotny odsetek dochodów podatkowych trafiających do budżetów krajów związkowych. W tej grupie państw podatki dochodowe pełnią, co do zasady, mniej znaczącą rolę fiskalną w budżetach jednostek lokalnych. Wyjątek stanowią Niemcy, gdzie podatki od dochodów, zysków i zysków kapitałowych stanowią blisko 80% ogółu dochodów podatkowych zasilających budżety szczebla lokalnego.

Podsumowując, należy stwierdzić, że podatki dochodowe stanowią źródło dochodów jednostek samorządu terytorialnego dla większości państw UE, jednak wysokość uzyskiwanych z tego tytułu wpływów jest wyraźnie zdywersyfikowana. Można wyodrębnić kilka krajów, dla których podatki od dochodów, zysków i zysków kapitałowych odgrywają kluczową rolę fiskalną w budżetach samorządowych. Do grupy należą państwa skandynawskie, Niemcy, Hiszpania czy Łotwa. W krajach takich jak Belgia, Słowenia czy Polska znaczenie podatków dochodowych dla finansów samorządowych również jest niezmiernie istotne, ale JST dysponują również innymi wydajnymi fiskalnie źródłami wpływów podatkowych. Z kolei w Luksemburgu, Portugalii, Austrii czy we Włoszech samorządy uzyskują niewielkie wpływy z tytułu opodatkowania dochodu.

4. Zakres władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego państw UE w odniesieniu do podatków dochodowych

Rozwiązania w zakresie kompetencji do stanowienia poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatków dochodowych, których beneficjentami są jednostki samorządu terytorialnego, mają zróżnicowany charakter. Cechą wspólną jest to, że w żadnym z państw UE władztwo podatkowe organów samorządowych w odniesieniu do tej grupy podatków nie jest pełne, bowiem władze lokalne/regionalne nie dysponują uprawnieniami w zakresie kształtowania podstawy opodatkowania. Zasady kalkulacji podstawy opodatkowania ustala się na szczeblu centralnym i zazwyczaj są one w pewien sposób powiązane z regulami stosowanymi w państwowych podatkach dochodowych.

Jeśli chodzi o podatki obciążające dochody osób fizycznych, władze samorządowe dysponują największym zakresem władztwa podatkowego w państwach skandynawskich i w Belgii. W krajach tych funkcjonują lokalne podatki dochodowe od osób fizycznych o liniowym charakterze, w przypadku których samorządy lokalne samodzielnie decydują o wysokości stosowanych stawek.

TABELA 3

Władztwo podatkowe jednostek samorządu terytorialnego w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych w 2021 r.

Model państwa	Państwo	Szczebel samorządu partycypujący we wpływach	Uprawnienia władz samorządowych do ustalania		
			stawki podatkowej	podstawy opodatk.	ulg podatkowych
Federalne i regionalne	Austria	regionalny, lokalny	-	-	-
	Belgia	regionalny, lokalny	+	-	+
	Hiszpania	regionalny, lokalny	+	-	+
	Niemcy	regionalny, lokalny	-	-	-
Unitarne	Dania	lokalny	+	-	-
	Estonia	lokalny	-	-	-
	Finlandia	lokalny	+	-	-
	Litwa	lokalny	+	-	+
	Luksemburg	lokalny	-	-	-
	Łotwa	lokalny	-	-	-
	Polska	lokalny	-	-	-
	Portugalia	regionalny, lokalny	+	-	+
	Słowacja	regionalny, lokalny	-	-	-
	Szwecja	lokalny	+	-	-
Włochy	regionalny, lokalny	-	-	-	

Źródło: opracowanie własne na podstawie [www 2].

W roku 2021 r. średnia stawka podatku od dochodów z pracy komercyjnej pobieranego przez gminy w Szwecji wynosiła 32,27%. Podatek ten nie może zostać odliczony przy ustalaniu zobowiązania z tytułu centralnego podatku dochodowego, co nadaje mu charakter dodatku do podatku państwowego. Wysoki poziom stawek podatkowych jest charakterystyczny także dla lokalnego podatku od dochodów osób fizycznych pobieranego w Danii. W ostatnich dziesięcioleciach duńskie gminy chętnie korzystały z uprawnień do zwiększania ciężarów z tego podatków, w efekcie czego przeciętny poziom stawek wzrósł z ok. 15% w 1976 r. do ok. 25% w 2013 r. Władze centralne starały się przeciwdziałać wzrostowi presji fiskalnej, zawierając porozumienia z organami lokalnymi dotyczące poziomu stawek tego podatku. Postanowienia te były jednak nagminnie łamane. Sytuacja zmieniła się w roku 2007, kiedy to przyjęto regulę, że jeśli jeden samorząd dokona podwyżki stawki, wówczas inny samorząd musi swoją stawkę obniżyć [Korolewska, 2021, s. 272]. W Finlandii funkcjonuje lokalny podatek od dochodów z pracy⁴, którego stawka wynosi przeciętnie ok. 20%. Odliczenie od podstawy opodatkowania, będące elementem konstrukcji tego podatku, powoduje efekt ukrytej progresji, szczególnie odczuwany w przypadku osób o niskich dochodach.

⁴ Od 1992 r. w Finlandii funkcjonują równoległe dwa podatki od dochodów osób fizycznych: podatek od dochodów z pracy (*Valtion tulovero ansiotulosta, kunnallisvero, kirkollisvero*) oraz podatek od dochodu z inwestycji kapitałowych (*Vero pääomatulosta*).

W Belgii regiony zyskały szerszą autonomię w ramach tzw. szóstej reformy podatkowej, kiedy to nadano im prawo do ustanawiania regionalnego dodatku do PIT. Podstawę opodatkowania stanowi w tym przypadku obniżona kwota podatku federalnego. Taryfa podatkowa ma charakter progresywny, z wyjątkiem dochodów opodatkowanych odrębnie, w przypadku których obowiązuje opodatkowanie liniowe. Uprawnienia do ustanawiania dodatków do federalnego PIT mają także jednostki samorządu lokalnego. Władze gmin samodzielnie decydują o poziomie stawki podatkowej, przy czym dodatek ten nie obejmuje dochodów z tytułu dywidend i odsetek, jeśli nie mają one charakteru zawodowego [Korolewska, 2021, s. 273].

We Włoszech w 1999 r. gminy zyskały możliwość nakładania gminnego dodatku do PIT. W 2015 r. z uprawnienia tego korzystało ok. 90% samorządów niższego szczebla. Władze lokalne rokrocznie podejmują decyzję dotyczącą wysokości takiego dodatku, a ponadto mają też prawo do ustanowienia progu zwolnienia uzależnionego od kryteriów dochodowych. Podobne zasady dotyczą regionalnego dodatku do PIT.

Pewne uprawnienia w zakresie kształtowania zasad wymiaru lokalnego podatku dochodowego od osób fizycznych zostały przyznane samorządom również w Hiszpanii i na Litwie. Poza ograniczonymi możliwościami regulacji poziomu stawki podatkowej władze lokalne mają tam prawo do przyznawania ulg.

TABELA 4

Szczegóły konstrukcji samorządowych podatków dochodowych od osób fizycznych w obowiązujących w państwach UE w 2021 r.

Państwo	Rodzaj podstawy opodatkow.	Rodzaj stosowanej skali	Wysokość stawek	Uwagi
Belgia	PCB	progres.	25%, 40%, 45%, 50%	dodatek 6,3%
Dania	C	liniowa	od 22,80% do 25,30%, stawka rep.: 24,97%	-
Finlandia	ZC	liniowa	od 17% do 23,50%, stawka rep.: 20,02%	odliczenie od podstawy opodat.: 7 110 EUR
Hiszpania	C	progres.	9%, 11,20%, 13,30%, 17,90%, 21%	-
Szwecja	C	liniowa	od 29,08% do 35,15%, stawka rep.: 32,27%	-
Włochy	C	liniowa	od 1,73% do 3,33%, stawka rep.: 3,33%	-

Oznaczenia:

C – podstawa ustalana w ten sam sposób jak w podatku centralnym,

ZC – zmodyfikowana podstawa podatku centralnego,

PCB – kwota podatku centralnego w ujęciu brutto (przed potrąceniem ulg),

stawka rep. – stawka stosowana w wybranej jednostce samorządu terytorialnego, uznanej za reprezentatywną (np. w stolicy danego kraju).

Źródło: opracowanie własne na podstawie [www 1].

W pozostałych krajach wymienionych w tabeli 3 samorzady terytorialne są beneficjentami środków uzyskiwanych z tytułu podatku od dochodów osób fizycznych, jednak nie dysponują uprawnieniami z zakresie kształtowania elementów konstrukcyjnych tych danin. Powoduje to, że wpływ władz lokalnych na wysokość uzyskiwanych dochodów jest znacznie ograniczony. W gruncie rzeczy w państwach tych mamy do czynienia nie z lokalnym podatkiem dochodowym, ale z udziałami samorządów we wpływach z podatku pobieranego na szczeblu centralnym (*tax sharing*). Przykładowo w Niemczech landy uzyskują 42,5% wpływów zgromadzonych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, zaś w przypadku samorządów lokalnych odsetek ten wynosi 15%. Na Łotwie JST otrzymują 75% wpływów z PIT. W Słowacji udział samorządu regionalnego w tym podatku to 30%, zaś samorządu lokalnego – 70%. W Polsce samorzady mogą otrzymać maksymalnie 50,01% wpływów z PIT, a dodatkowo gminy są jedynymi beneficjentami płatności z tytułu karty podatkowej. W Estonii odsetek ten wynosi 11,96%. W Portugalii od 2007 r. władze lokalne mogą określić wysokość udziału w dochodach z podatku dochodowego od osób fizycznych, przy czym udział ten nie może być wyższy niż 5%.

W przypadku podatku od dochodów korporacji zakres lokalnego władztwa podatkowego jest jeszcze bardziej ograniczony. W większości państw mamy do czynienia z udziałami samorządów we wpływach z tego podatku. Wysokość tych udziałów jest zróżnicowana i waha się od 15,24% w Danii poprzez 22,86% w Polsce i 33,76% w Finlandii do 50% w Niemczech⁵. Pewną samodzielnością w zakresie kształtowania wysokości dochodów z tego źródła wykazują się gminy w Portugalii, które mają prawo pobierać dodatek do CIT, stanowiący 1,5% dochodów przed odliczeniami (tzw. *Derrama*).

TABELA 5

Władztwo podatkowe jednostek samorządu terytorialnego w odniesieniu do podatku od dochodów korporacji (*Corporate Income Tax*) w 2021 r.

Model państwa	Państwo	Szczebel samorządu partycypujący we wpływach	Uprawnienia władz samorządowych do ustalania		
			stawki podatkowej	podstawy opodatk.	ulg podatkowych
Federalne i regionalne	Austria	regionalny, lokalny	-	-	-
	Niemcy	regionalny	-	-	-
	Czechy	regionalny, lokalny	-	-	-
Unitarne	Dania	lokalny	-	-	-
	Finlandia	lokalny	-	-	-
	Polska	lokalny	-	-	-
	Portugalia	regionalny, lokalny	+	-	+

Źródło: opracowanie własne na podstawie [www 2].

⁵ Niemieckie kraje związkowe (landy) otrzymują 50% dochodów z podatku korporacyjnego, zaś pozostała część wpływów z tej daniny zasila budżet federacji.

TABELA 6

Szczegóły konstrukcji samorządowych podatków od dochodów korporacji obowiązujących w państwach UE w 2021 r.

Państwo	Rodzaj podstawy opodatkow.	Rodzaj stosowanej skali	Wysokość stawek
Niemcy	ZC	liniowa	od 7% do 20,3%, stawka rep.: 14%
Luksemburg	ZC	liniowa	od 6,80% do 10,5%, stawka rep.: 6,8%
Portugalia	ZC	liniowa	od 0% do 1,5%, stawka rep.: 1,5%

Oznaczenia:

ZC – zmodyfikowana podstawa podatku centralnego,

stawka rep. – stawka stosowana w wybranej jednostce samorządu terytorialnego, uznanej za reprezentatywną (np. w stolicy danego kraju).

Źródło: opracowanie własne na podstawie [www 1].

5. Podsumowanie

Podatki dochodowe stanowią istotne źródło dochodów samorządowych w wielu państwach UE. W krajach skandynawskich, na Łotwie, w Polsce, Hiszpanii, Belgii, Słowenii czy Niemczech stanowią one najwydajniejsze źródło samorządowych wpływów podatkowych. Nie ulega zatem wątpliwości, że znaczenie fiskalne podatków od dochodów, zysków i zysków kapitałowych (w tym w szczególności pobieranych od osób fizycznych) dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego jest bardzo istotne, a w wielu państwach wręcz kluczowe.

Nie zawsze jednak przekazywaniu samorządom określonych źródeł dochodów towarzyszy dzielenie się władztwem do dysponowania nimi. W wielu państwach pomimo funkcjonowania samorządowego podatku dochodowego władze lokalne czy regionalne mają ograniczone prawo do kształtowania elementów jego konstrukcji. W większości analizowanych krajów, w których JST są beneficjentami wpływów z podatków dochodowych, mamy do czynienia z udziałami jednostek szczebla lokalnego lub regionalnego w podatkach państwowych. Oznacza to, że władze samorządowe mają ograniczone możliwości wpływania na wysokość dochodów uzyskiwanych z tego źródła.

Przyczyny takiego zjawiska należy wiązać po pierwsze, z redystrybucyjną i stabilizacyjną funkcją podatków. Nie ulega wątpliwości, że podatkowi dochodowym można przypisać oddziaływanie pozafiskalne – pobór tych danin może wpływać na struktury ekonomiczne i społeczne. Istnieje niebezpieczeństwo, że władze samorządowe mogłyby nie przewidzieć tego typu konsekwencji. Po drugie, z możliwością występowania regionalnej konkurencji podatkowej. Nie bez przyczyny w roli podatków lokalnych najlepiej sprawdzają się podatki od nieruchomości, w przypadku których możliwości ucieczki od opodatkowania są ograniczone ze względu na niemobilność przedmiotu opodatkowania.

Literatura

- Ambrosiano M.F., Bordignon M., 2006, *Normative Versus Positive Theories of Revenue Assingments in Federations*, [in:] *Handbook of Fiscal Federalism*, Ahmad E., Brosio G., Elgar E. (eds.), Edward Elgar Publishing, Cheltenham UK – Northampton USA.
- Bird R.M., Bahl R., 2006, *Subnational Taxes in Developing Countries. The Way Forward*, “Public Budgeting & Finance”, vol. 28(4), s. 1–25.
- Blöchliger H., King D., 2006, *Less than you Thought: The Fiscal Autonomy of Sub-Central Governments*, “OECD Economic Studies”, no. 43, s. 155–188.
- Daugherty S., Harding M., Reschovsky A., 2019, *Twenty years of tax autonomy across levels of government: measurement and applications*, “OECD Working Paper of Fiscal Federalism”, no. 29.
- Ebel R.D., Yilmaz S., 2003, *On the Measurement and Impact of Fiscal Decentralization*, [in:] *Public Finance in Developing and Transition Countries: Essays in Honour of Richard M. Bird*, Alm J., Martinez-Vazquez J. (eds.), Edward Elgar Press, Cheltenham.
- Economic Policy Economic Reforms: Going for Growth*, 2010, OECD, <https://www.oecd.org/economy/growth/economicpolicyreformsgoingforgrowth2010.htm> [data dostępu: 23.10.2022].
- Filipiak B., Dylewski M., 2016, *Źródła dochodów własnych samorządu województwa w świetle ich samodzielności dochodowej na przykładzie województwa zachodniopomorskiego*, „Annales UMCS. Sectio H”, t. 50(1), s. 339–349.
- Kobiałka A., 2017, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, [w:] *Sektor finansów publicznych a rozwój gospodarczy. Problemy i dylematy*, Żukowski M. (red.), Wydawnictwo KUL, Lublin.
- Korolewska M., 2021, *Samorządowe dochody podatkowe w wybranych państwach Unii Europejskiej*, „Studia BAS”, nr 1(65), s. 251–281.
- Mastalski R., 2009, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa.
- Musgrave R.A., Musgrave P.B., 1973, *Public finance in theory and practice*, McGraw-Hill Book Company, Fourth edition, New York.
- Oates W.E., 1972, *Fiscal Federalism*, Harcourt, Brace, Jovanovich, New York.
- Oates W.E., 2006, *On the Theory and Practice of Fiscal Decentralization*, “IFIR Working Paper”, no. 2006-5.
- OECD, 1999, *Taxing Powers of State and Local Government*, Tax Policy Studies, no. 1, OECD Publishing, Paris.
- OECD, 2021, *Revenue Statistics 2021: The Initial Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6e87f932-en>.
- Olson M., 1963, *The Principle of ‘Fiscal Equivalence’. The Division of Responsibilities Among Different Levels of Government*, “The American Economic Review”, vol. 59(2), s. 479–487.
- Owens J., Panella G., 1991, *Local Government: An International Perspective*, North-Holland, Amsterdam.
- Poniatowicz M., Dziemianowicz R., 2016, *Udziały samorządu terytorialnego w państwowych podatkach dochodowych w aspekcie postulatów teoretycznych federalizmu fiskalnego*,

- „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H”, vol. 50(1), s. 295–303, DOI: 10.17951/h.2016.50.1.295
- Stiglitz J., 2004, *Ekonomia sektora publicznego*, PWN, Warszawa.
- Surówka K., 2007, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Teoria i praktyka*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Szolno-Koguc, 2021, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego – aspekty teoretyczne*, „Studia BAS”, nr 1(65), s. 9–20.
- Taxation Trends in the European Union*, 2022, Directorate-General for Taxation and Customs Union, European Commission, Publications Office of the European Union, Luxembourg.
- Wyszkowski A., 2010, *Podatki pośrednie i dochodowe w systemie podatkowym*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.

www 1, <https://stats.oecd.org/> [data dostępu: 27.06.2022].

www 2, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/ [data dostępu: 27.06.2022].