

# Skuteczność rekompensowania ubytku dochodów z udziału w PIT przez część rozwojową subwencji ogólnej

Grzegorz P. Kubalski (ZPP)  
Jan Maciej Czajkowski (ZMP)

Ustawa z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1927) – stanowiąca część Polskiego Ładu – wprowadziła daleko idące zmiany w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Wśród nich znalazł się mechanizm

wyrównywania poziomu dochodów do poziomu referencyjnego poprzez odpowiednie zwiększanie części rozwojowej subwencji ogólnej. W niniejszej pracy pokazano, że ze względu na przyjęte kryteria podziału tej części nie pełni ona w sposób skuteczny i sprawiedliwy funkcji rekompensacyjnej.



Warto wiedzieć więcej  
Analizy samorządowe



ZWIĄZEK  
POWIATÓW  
POLSKICH

Wprowadzone w ramach Polskiego Ładu zmiany podatkowe pociągnęły za sobą znaczący spadek wydajności udziałów w podatkach dochodowych – przede wszystkim w podatku dochodowym od osób fizycznych – jako źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Wobec postulatów zgłaszanych przez środowiska samorządowe, w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego znalazły się przepisy gwarantujące zachowanie adekwatnej – w ocenie Ministerstwa Finansów – kwoty dochodów poszczególnych poziomów jednostek samorządu terytorialnego. Narzędziem służącym do tego celu miała być referencyjna łączna kwota rocznego dochodu z tytułu udziałów we wpływach z podatków dochodowych. Jest ona wyliczana jako odpowiednio zindeksowana kwota z roku poprzedniego.

Wskaźnikiem służącym indeksowaniu poszczególnych stawek jest wskaźnik średniookresowej dynamiki wartości produktu krajowego brutto w cenach bieżących (por. art. 9b ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o dochodach). Wskaźnik ten ustalany jest jako średnia geometryczna za ostatnie osiem lat, liczonych do roku poprzedzającego o dwa lata rok budżetowy i ogłaszany przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w terminie do 16 kwietnia roku poprzedzającego rok budżetowy (art. 38b pkt 3 ustawy o finansach publicznych). Innymi słowy – do wyliczenia kwoty referencyjnej na rok 2023 potrzebna jest informacja o dynamice PKB za lata 2014-2021. Wartość tego wskaźnika jest określana w komunikacie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 15 kwietnia 2022 r. w sprawie wskaźnika średniookresowej dynamiki wartości produktu krajowego brutto w cenach bieżących (M.P. poz. 406). Komunikat ten określił wartość wskaźnika na 105,99.

Dodatkowo w przypadku gmin przewidziane jest indeksowanie wskaźnikiem będącym ilorazem wysokości udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych w roku budżetowym i wysokości udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych w roku bazowym, obliczonych z uwzględnieniem art. 89 ustawy. Ze względu na fakt, że wskaźnik ten jest zbliżony do jedności, a w ramach niniejszej publikacji nie są wyliczane straty, kwotowo, wskaźnik ten został pominięty.

Wówczas referencyjna kwota dochodu z tytułu udziału we wpływach z podatków dochodowych wynosi:

Poziom JST	PIT [mld zł]		CIT [mld zł]	
	2022	2023	2022	2023
Gminy	45,551	48,279	3,114	3,300
Powiaty	12,143	12,870	622	659
Województwa	1,836	1,946	6,680	7,080

## Wysokość

Wysokość części rozwojowej subwencji ogólnej jest zdeterminowana poprzez przepisy art. 28a ust. 1-4 oraz art. 9b ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Wynika z nich, że na tę część składają się trzy elementy:

- Jako element obowiązkowy bezwarunkowy – zwaloryzowana wskaźnikiem średniookresowej dynamiki wartości produktu krajowego brutto w cenach bieżących kwota wynosząca na rok 2023 – 3 mld zł (por. art. 20 ustawy zmieniającej). Oznacza to, że pierwsza waloryzacja tej kwoty nastąpi przy wyznaczaniu wysokości części rozwojowej subwencji ogólnej na rok 2024 i potem sukcesywnie w kolejnych latach. Ta część jest dzielona między poszczególne poziomy samorządu terytorialnego proporcjonalnie do udziału danego poziomu samorządu terytorialnego w wydatkach majątkowych wszystkich jednostek samorządu terytorialnego w roku poprzedzającym rok bazowy (art. 28a ust. 2 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego). Oznacza to, że podział kwoty 3 mld zł na rok 2023 następuje w oparciu o wykonanie wydatków majątkowych w roku 2021.

Do wyznaczenia konkretnego podziału należy jeszcze przesądzić, w jaki sposób należy potraktować miasta na prawach powiatu, które choć są gminą, to jednak wykonują również zadanie powiatowe. Odpowiedzi na wskazany dylemat dostarcza art. 28a ust. 14 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, z którego wynika, że wydatki majątkowe miast na prawach powiatu rozdziela się na część gminną i powiatową proporcjonalnie, odpowiednio do udziału dochodów podatkowych służących wyliczeniu wskaźnika „G” (art. 20 ust. 3 ustawy o dochodach) i służących wyliczeniu wskaźnika „P” (art. 22 ust. 3 ustawy o dochodach) w ogólnych dochodach podatkowych.

Przy zastosowaniu takiej metody podział części rozwojowej subwencji ogólnej na poszczególne poziomy jednostek samorządu terytorialnego będzie następujący:

Poziom JST	Współczynnik podziału kwoty ogólnej	Przypadająca kwota części rozwojowej subwencji ogólnej na rok 2023 [mld zł]
Gminy	0,706839	2,1205
Powiaty	0,148265	0,4448
Województwa	0,144896	0,4347

- Jako element obowiązkowy warunkowy – wyrównanie na poszczególnych poziomach jednostek samorządu terytorialnego do referencyjnej łącznej kwoty rocznego dochodu tego poziomu jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z PIT i CIT. Kwota ta nie może być mniejsza niż suma rocznych dochodów danego poziomu jednostek samorządu terytorialnego z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych i elementów obowiązkowych części rozwojowej subwencji ogólnej. Oznacza to, że możemy mieć do czynienia z trzema różnymi sytuacjami ukazanymi w poniższej tabeli:

<b>Wysokość sumy udziałów we wpływach z PIT i CIT</b>	<b>Element obowiązkowy bezwarunkowy części rozwojowej subwencji ogólnej</b>	<b>Element obowiązkowy warunkowy części rozwojowej subwencji ogólnej</b>
większa lub równa kwocie referencyjnej	stanowi dodatkowy strumień środków dla danego poziomu jednostek samorządu terytorialnego	nie występuje
mniejsza niż kwota referencyjna, ale nie więcej niż o kwotę równą elementowi obowiązkowemu bezwarunkowemu części rozwojowej	w części stanowi rekompensatę niższych wpływów z PIT i CIT	nie występuje
mniejsza od kwoty referencyjnej o więcej niż o kwotę równą elementowi obowiązkowemu bezwarunkowemu części rozwojowej	w całości stanowi rekompensatę niższych wpływów z PIT i CIT	występuje w kwocie równej różnicy między kwotą referencyjną a sumą udziałów z PIT i CIT i elementu obowiązkowego bezwarunkowego części rozwojowej

Zmiany podatkowe wprowadzone w ramach Polskiego Ładu w roku ubiegłym spowodowały na tyle znaczący spadek wydajności udziałów w PIT jako źródła dochodów JST, że w roku 2023 nadal będziemy się znajdować w trzecim reżimie. Oznacza to, że całość części rozwojowej subwencji ogólnej w rzeczywistości nie jest dodatkowym strumieniem środków kierowanym do podsektora samorządowego sektora finansów publicznych, lecz rekompensatą utraconych udziałów w PIT.

- Jako element fakultatywny – arbitralne zwiększenie wysokości części rozwojowej w zakresie wykraczającym ponad elementy obowiązkowe, jeśli jest to uzasadnione potrzebą realizacji zadań istotnych dla rozwoju państwa.

## Kryteria podziału

Jak zostało pokazane wyżej, w obecnych realiach część rozwojowa subwencji ogólnej stanowi *de facto* rekompensatę utraconych dochodów z PIT. Z dokładnością do trafności ustalenia referencyjnego poziomu dochodów, jest to mechanizm dokonujący rekompensaty 1:1 (tzn. poniżej poziomu referencyjnego ubytek danej kwoty w udziale w PIT powoduje wzrost o taką kwotę części rozwojowej subwencji ogólnej). Zasada ta ma jednak zastosowanie jedynie na danym poziomie jednostek samorządu terytorialnego sumarycznie – i niekoniecznie działa identycznie w odniesieniu do konkretnych jednostek samorządu terytorialnego. Konieczne jest zatem przybliżenie kryteriów podziału części rozwojowej subwencji ogólnej. Zostały one określone w art. 28a ust. 5-16 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, przy czym niezależnie jest dzielona część rozwojowa subwencji ogólnej odpowiadająca poszczególnym poziomom samorządu terytorialnego. Należy przy tym pamiętać, że miasta na prawach powiatu uczestniczą zarówno w części gminnej, jak i powiatowej – w odpowiedniej proporcji określonej proporcją ich „gminnych” i „powiatowych” dochodów podatkowych.

Na mocy przywołanych przepisów część rozwojowa składa się z trzech części:

1) Kwoty podstawowej stanowiącej 60% części rozwojowej subwencji ogólnej. Kwota ta jest dzielona pomiędzy wszystkie jednostki samorządu terytorialnego na danym poziomie proporcjonalnie do liczby ich mieszkańców. Obowiązuje przy tym odcięcie dolne (jednostka nie może otrzymać mniej niż określona kwota) i górne (jednostka nie może otrzymać więcej niż określona kwota). Odcięcia są wyrażone w procentach odpowiadających kwocie rozdzielanej na danym poziomie.

Poziom JST	Odcięcie dolne	Odcięcie górne
Gminy	0,01%	3,0%
Powiaty	0,10%	0,95%
Województwa	3%	10%

Uwzględnienie liczby ludności pozwala stwierdzić, że wśród gmin na istnieniu odcięcia dolnego korzysta 307 jednostek, zaś na istnieniu odcięcia górnego traci jedna – m.st. Warszawa. Z kolei w przypadku powiatów na istnieniu odcięcia dolnego korzystają 24 powiaty, zaś na istnieniu odcięcia górnego traci osiem jednostek, w tym jeden powiat (pozański). Pozostałe siedem jednostek to miasta na prawach powiatu.

2) Premii aktywizującej, stanowiącej 20% części rozwojowej subwencji ogólnej. Premia ta przysługuje jednostce, w której dynamika wydatków majątkowych w roku poprzedzającym rok bazowy (czyli przy wyznaczaniu skutku na 2023 rok – 2021 rok) w stosunku do roku go poprzedzającego (2020 r.), w przeliczeniu na jednego mieszkańca danej jednostki samorządu, przekracza ustaloną w ten sam sposób dynamikę wydatków majątkowych dla wszystkich jednostek danego poziomu w przeliczeniu na jednego mieszkańca w kraju.

3) Premii inwestycyjnej stanowiącej 20% części rozwojowej subwencji ogólnej. Premia ta przysługuje jednostce, w której wydatki majątkowe, w przeliczeniu na jednego mieszkańca tej jednostki w roku poprzedzającym rok bazowy (czyli w analizowanym przez nas przypadku – 2021 rok) są wyższe od wydatków majątkowych wszystkich jednostek tego poziomu w przeliczeniu na jednego mieszkańca w kraju.



W tym miejscu należy zwrócić uwagę na przyjęty w ramach ustawy mechanizm kwalifikacji do uzyskania premii, a następnie do podziału premii. Mechanizm ten zostanie omówiony na przykładzie premii inwestycyjnej jako prostszej koncepcyjnie, aczkolwiek wnioski z analizy w równym stopniu będą dotyczyły premii aktywizacyjnej. Jak zostało pokazane wyżej, podział premii następuje w dwóch krokach.

- W pierwszym kroku następuje wyłonienie jednostek uprawnionych na danym poziomie jako tych, które mają określoną wielkość *per capita* (względem liczby mieszkańców danej jednostki) większą niż analogiczna wielkość *per capita* dla wszystkich jednostek danego poziomu.
- W drugim kroku następuje podział między uprawnione jednostki proporcjonalnie do udziału tej wielkości *per capita* (względem liczby mieszkańców danej jednostki) w analogicznej wielkości dla uprawnionych jednostek *per capita* względem liczby mieszkańców kraju. Tak sformułowany przepis budzi uzasadnione wątpliwości. Można mówić o udziale określonej wielkości w innej, jeśli ta stanowi sumę analizowanych wielkości. W przypadku przytoczonego przepisu jest jednak inaczej, gdyż mówi on o udziale wartości przeliczonej na głowę mieszkańca w wartości średniej przeliczonej na głowę mieszkańca – która oczywiście nie jest sumą ilorazów branych pod uwagę. Wobec tego błędu niewielkie już znaczenie ma to, że mianownik podlega normalizacji nie względem liczby mieszkańców jednostek uprawnionych, lecz względem ogólnej liczby mieszkańców kraju. Ten ostatni błąd jest prawdopodobnie skutkiem bezkrytycznego przepisania normalizacji z kryterium wyłonienia jednostek uprawnionych – bez uwzględnienia, że w pierwszym kroku faktycznie sytuacja jest odnoszona do wszystkich jednostek w kraju.

W tej sytuacji wykładnia funkcjonalna przepisu nakazuje przyjąć, że podział ma następować proporcjonalnie do wyliczonych dla poszczególnych jednostek wielkości *per capita*. Sposób działania tego mechanizmu najlepiej pokazuje następujący przykład modelowy dotyczący premii inwestycyjnej. W jej przypadku analizowaną wielkością są wydatki majątkowe.

## Przykład modelowy

Rozważmy podział części rozwojowej subwencji ogólnej między cztery gminy:

- duże miasto o liczbie ludności 100.000 i wydatkach majątkowych 100 mln zł (A);
- małe miasto o liczbie ludności 10.000 i wydatkach majątkowych 8 mln zł (B);
- gmina wiejska o liczbie ludności 5.000 i wydatkach majątkowych 500 tys. zł (C);
- gmina wiejska o liczbie ludności 5.000 i wydatkach majątkowych – dzięki otrzymanemu transferowi środków zewnętrznych 9 mln zł (D).

Symulacja pokazuje następujące wyniki:

	Liczba ludności	Wydatki majątkowe [tys. zł]	Wydatki majątkowe <i>per capita</i> [tys. zł]
<b>Gmina A</b>	100.000	100.000	1,0
<b>Gmina B</b>	10.000	8.000	0,8
<b>Gmina C</b>	5.000	500	0,1
<b>Gmina D</b>	5.000	9.000	1,8
<b>Ogółem</b>	120.000	117.500	0,98

Wskaźnik wydatków majątkowych *per capita* jest większy od wskaźnika średniego jedynie dla gminy A (wskaźnik 1,0) i gminy D (wskaźnik 1,8). Tylko te dwie gminy będą zatem uczestniczyć w podziale części rozwojowej subwencji ogólnej – przy czym przy zachowaniu proporcji gmina A otrzyma 35,7% (1/2,8) zaś gmina D – 64,3% (1,8/2,8) – pomimo, że kwota wydatków majątkowych gminy A w sumie wydatków majątkowych obu gmin stanowi 91,7%. Przyjęty mechanizm promuje zatem bardzo wyraźnie te jednostki, które wykazują się bardzo wysokimi wartościami wskaźnika – tyle, że najczęściej będzie to efektem zewnętrznego transferu środków inwestycyjnych do względnie małej jednostki.



# Analiza działania części rozwojowej subwencji ogólnej jako rekompensaty utraconych wpływów z PIT

Analiza kryteriów podziału części rozwojowej subwencji ogólnej pokazała, że nie są one w żaden bezpośredni sposób powiązane ze skalą ubytku dochodów z PIT w poszczególnych jednostkach samorządu terytorialnego. Nie stanowi to problemu tak długo, jak część rozwojowa subwencji ogólnej jest dodatkowym strumieniem środków trafiających do podsektora samorządowego. Rozdzielanie dodatkowych środków w oparciu o arbitralne kryteria nie przynosi bowiem szkody. Inaczej przedstawia się sytuacja, jeśli część ta ma stanowić rekompensatę utraconych dochodów. Wtedy bowiem środki rozdzielane w jej ramach powinny przynajmniej w przybliżeniu odzwierciedlać skalę ubytku w PIT w poszczególnych jednostkach samorządu terytorialnego.

Przeprowadzona przez autorów niniejszej publikacji analiza pokazała, że warunek ten nie jest spełniony.

Dla każdej jednostki samorządu lokalnego został wyznaczony wskaźnik pokazujący na ile przypadająca danej jednostce kwota z części rozwojowej subwencji ogólnej pokrywa stratę tej jednostki w konsekwencji zmniejszenia się wydajności udziałów w PIT jako źródle dochodów własnych. Wskaźnik wynoszący 0% oznacza, że jednostka otrzymała tyle, ile straciła. Wskaźnik ujemny (w granicach do -100%) oznacza, że dana jednostka nie ma skompensowanych strat w określonej części. Wskaźnik dodatni oznacza, że jednostka nie tylko otrzymała zwrot utraconych wpływów, ale trafiły do niej dochody większe niż poniesione straty. W tym przypadku nie ma oczywiście granicy górnej.

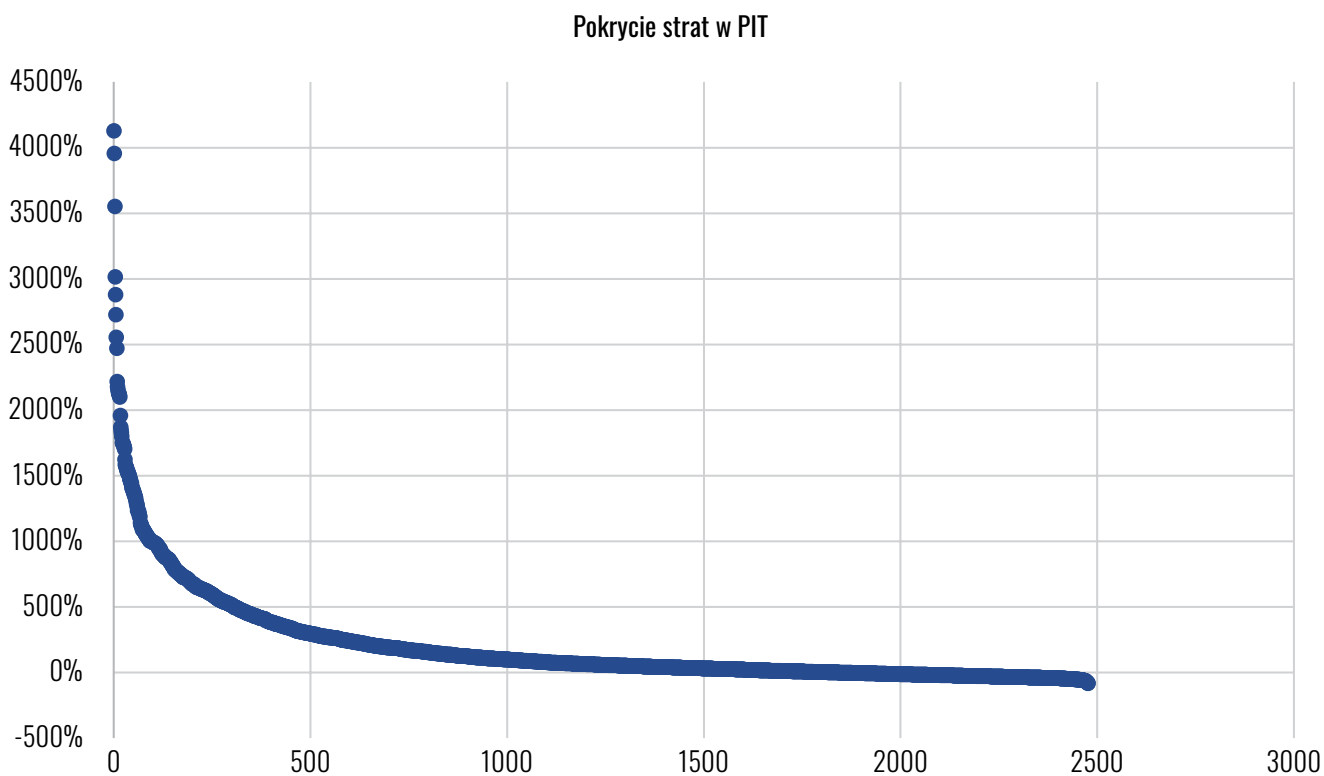
Przy analizie zostało przyjęte założenie, że strata poszczególnej jednostki samorządu terytorialnego w PIT jest proporcjonalna do wykonanych przez nią dochodów z tego źródła w roku 2021. Bez dostępu do zanonimizowanej bazy modelowej podatników nie było możliwe przeprowadzenie dokładniejszej analizy.

## Wyniki liczbowe – gminy

Sekcja ta zawiera również wyniki dla miast na prawach powiatu w części przypisanej gminom.



## Wykres 1. Skutki mechanizmu wyrównywania strat w PIT przez część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin



Przy obecnej konstrukcji części rozwojowej subwencji ogólnej 1837 gmin uzyskuje środki większe niż oszacowana utrata ich wpływów z PIT. W niektórych przypadkach są to środki znacząco wyższe – w przypadku rekordowych gmin są to kwoty nawet 20-krotnie wyższe niż poniesiona strata. Z kolei nieskompensowane dochody ma 640 gmin.

Tabela. Gminy najwięcej procentowo zyskujące

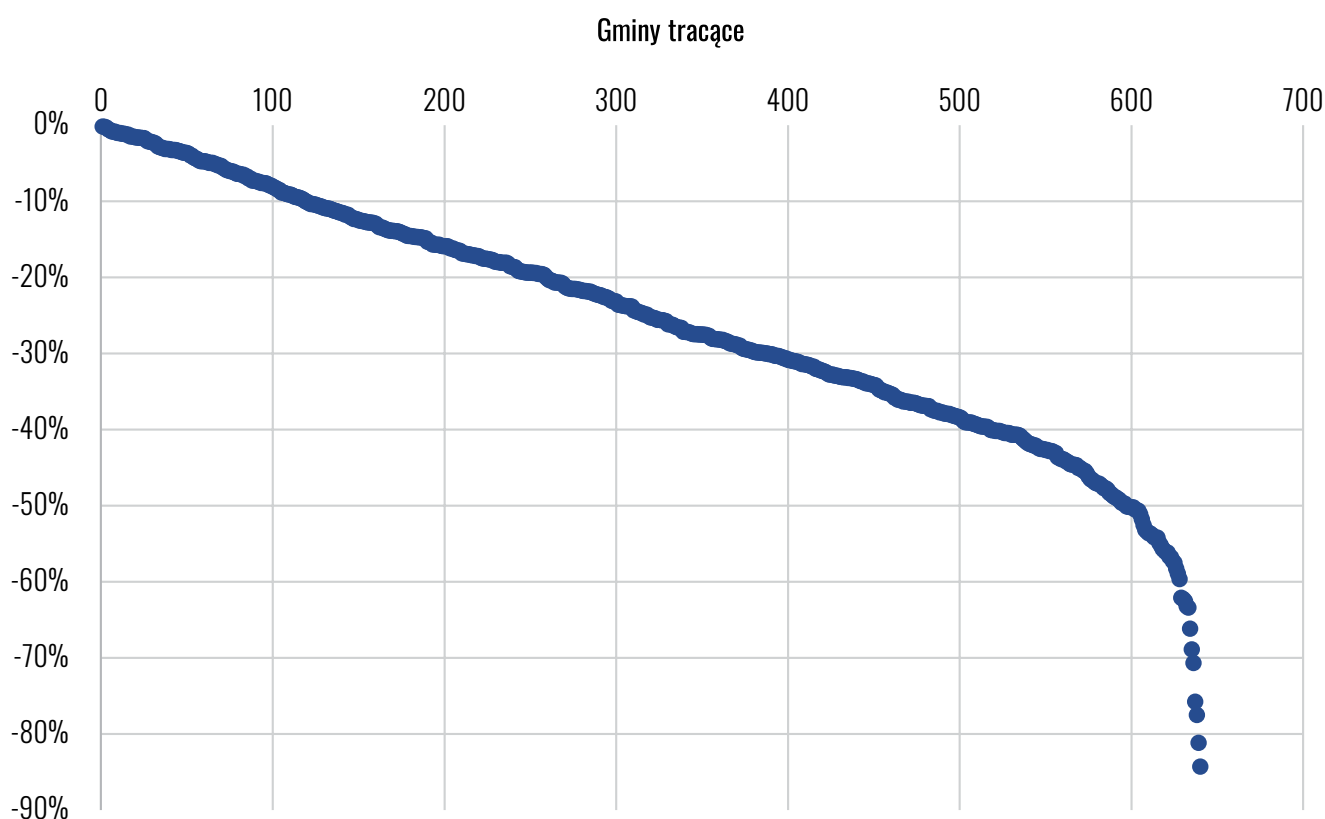
	Nazwa gminy	Wskaźnik
1.	Pałecznica	4128,70%
2.	Jaśliska	3956,34%
3.	Krempna	3551,09%
4.	Wiżajny	3015,06%
5.	Perlejewo	2878,63%
6.	Kozielice	2726,68%
7.	Powidz	2553,05%
8.	Milejczyce	2468,94%
9.	Dębowa Łąka	2217,48%
10.	Młynarze	2177,85%



Tabela. Gminy najwięcej procentowo tracące

	Nazwa gminy	Wskaźnik
1.	m. st. Warszawa (część gminna)	-84,28%
2.	Konstancin-Jeziorna	-81,15%
3.	Stare Babice	-77,48%
4.	Puszczykowo	-75,75%
5.	Milanówek	-70,66%
6.	Lesznowola	-68,90%
7.	Piaseczno	-66,15%
8.	Zielonka	-63,40%
9.	Mogilany	-63,22%
10.	Józefów	-62,53%

Wykres 2. Rozkład gmin tracących na wyrównywaniu straty w PIT poprzez część rozwojową subwencji ogólnej



## Wyniki liczbowe – powiaty

Sekcja ta zawiera również wyniki dla miast na prawach powiatu w części przypisanej powiatom. Przy obecnej konstrukcji części rozwojowej subwencji ogólnej na obecnie obowiązującym mechanizmie rekompensaty zyskują 232 jednostki poziomu powiatowego, zaś 148 jednostek traci, przy czym prawie połowę z tej liczby stanowią miasta na prawach powiatu, które w części przypisanej do powiatów co do zasady otrzymują w subwencji rozwojowej mniej niż utraciły w PIT.

Wykres 3. Skutki mechanizmu wyrównywania strat w PIT przez część równoważącą subwencji ogólnej dla powiatów

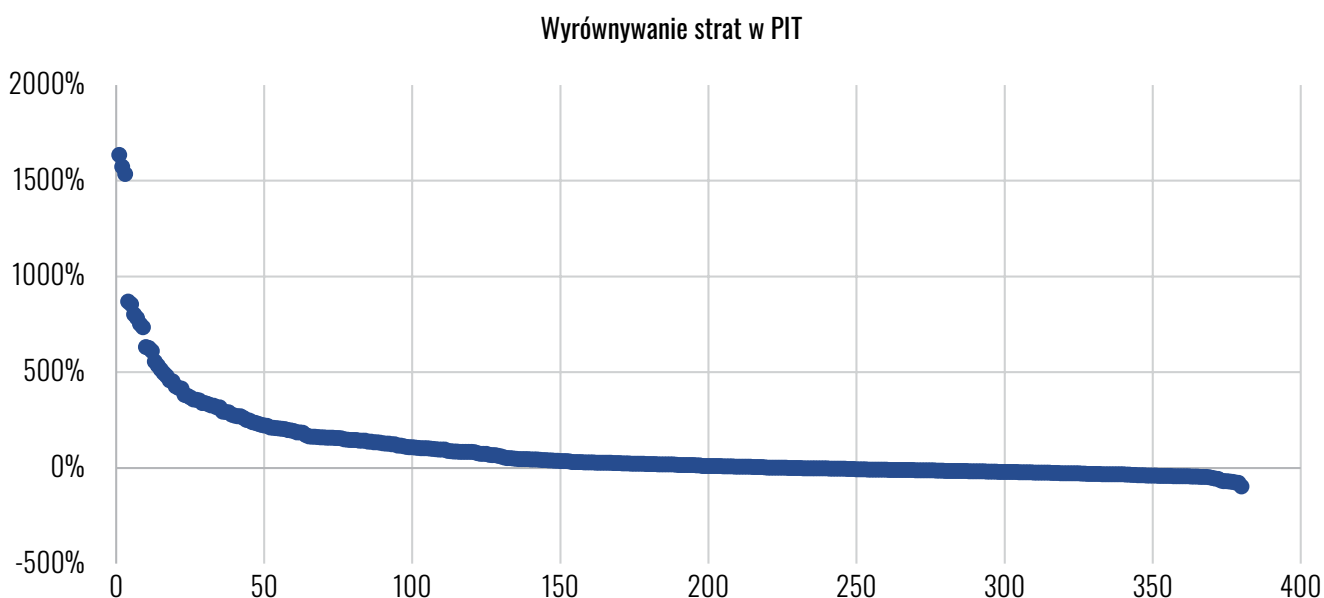


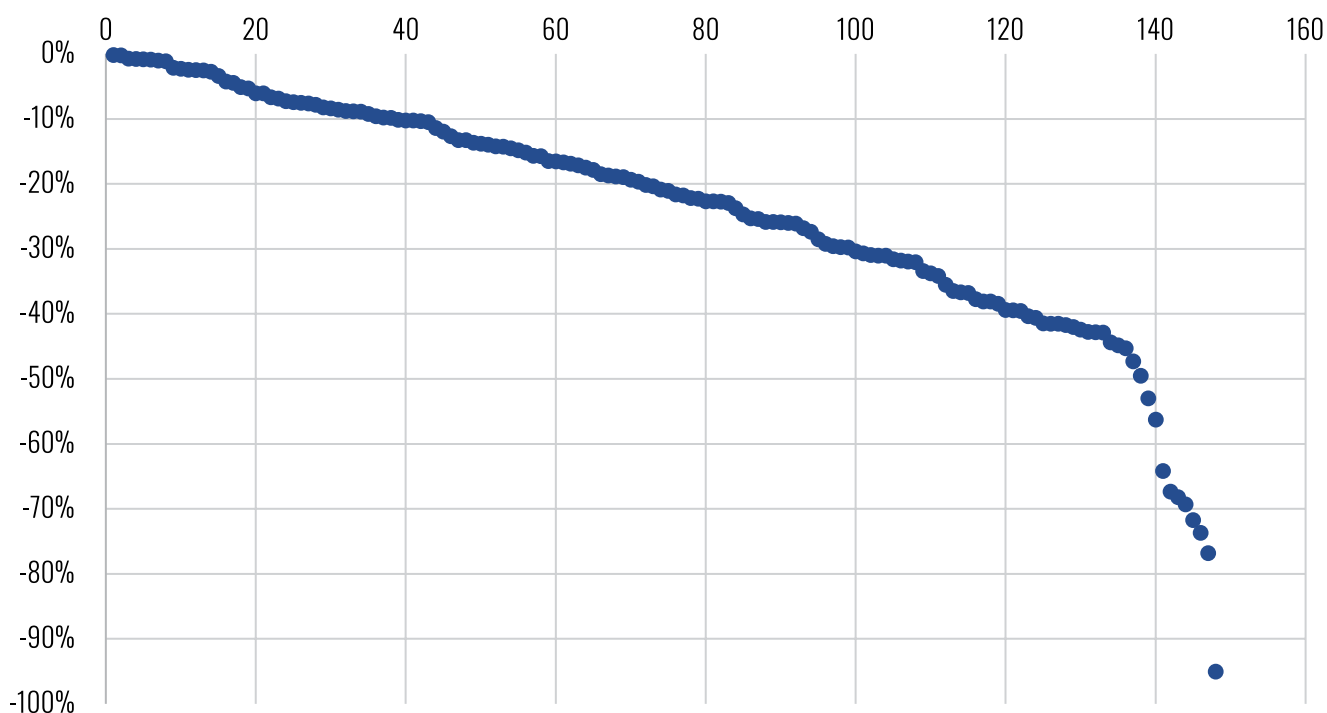
Tabela. Powiaty najwięcej procentowo zyskujące

	Nazwa powiatu	Wskaźnik
1.	bieszczadzki	1635,62%
2.	sejneński	1574,41%
3.	Świnoujście	1535,94%
4.	przysuski	870,63%
5.	węgorzewski	857,04%
6.	kolneński	803,84%
7.	chełmski	784,27%
8.	suwalski	752,77%
9.	sztumski	735,51%
10.	makowski	633,30%

Tabela. Powiaty najwięcej procentowo tracące

	Nazwa powiatu	Wskaźnik
1.	m. st. Warszawa (część powiatowa)	-95,06%
2.	Kraków (część powiatowa)	-76,86%
3.	Łódź (część powiatowa)	-73,70%
4.	Wrocław (część powiatowa)	-71,77%
5.	piaseczyński	-69,31%
6.	warszawski zachodni	-68,21%
7.	Gdańsk (część powiatowa)	-67,38%
8.	Poznań (część powiatowa)	-64,20%
9.	chojnicki	-56,28%
10.	Gdynia (część powiatowa)	-53,03%

Wykres 4. Rozkład powiatów tracących na wyrównywaniu straty w PIT poprzez część rozwojową subwencji ogólnej



Przedstawione powyżej wyniki jednoznacznie wskazują, że część rozwojowa subwencji ogólnej nie stanowi właściwego mechanizmu wyrównywania strat z tytułu zmniejszenia się wydajności udziałów w PIT jako źródle dochodów. Ze względu na przyjętą konstrukcję powoduje przesunięcie środków z ludniejszych i bogatszych terenów na tereny biedniejsze. W związku z tym należy postulować:

- ograniczenie stosowania dotychczasowych kryteriów podziału części rozwojowej subwencji ogólnej jedynie do kwot przekraczających referencyjną łączną kwotę dochodu z tytułu udziału we wpływach z podatków dochodowych;
- zmianę zasad podziału poszczególnych premii (aktywizacyjnej i inwestycyjnej) tak, aby uniknąć wskazanego w niniejszym materiale przyznawania premii w oderwaniu od kwoty zrealizowanych wydatków majątkowych.

# Spis treści

<b>1. Idea dochodu referencyjnego</b> .....	<b>2</b>
<b>2. Część rozwojowa subwencji ogólnej</b> .....	<b>3</b>
Wysokość .....	<b>3</b>
Kryteria podziału .....	<b>5</b>
<b>3. Analiza działania części rozwojowej subwencji ogólnej jako rekompensaty utraconych wpływów z PIT</b> .....	<b>7</b>
Wyniki liczbowe – gminy .....	<b>7</b>
Wyniki liczbowe – powiaty .....	<b>10</b>
<b>4. Podsumowanie.</b> .....	<b>12</b>



Copyright by  
Związek Powiatów Polskich



Warto wiedzieć więcej  
**Analizy samorządowe**



ZWIĄZEK  
POWIATÓW  
POLSKICH

**ISSN** 2657-8638

**Wydawca:**  
Związek Powiatów Polskich  
Pałac Kultury i Nauki (27 piętro, pokój 2704)  
00-901 Warszawa, Plac Defilad 1  
[www.zpp.pl](http://www.zpp.pl)  
tel. +48 22 656 63 34  
fax +48 22 656 63 33