

Kamil Zientarski  <https://orcid.org/0009-0001-8768-143X>

Wyższa Szkoła Gospodarki i Zarządzania, Wydział Ekonomii w Mielcu, Mielec, Polska
kamil66aaa@gmail.com

Niesprawiedliwość aktualnego podziału CIT między jednostki samorządu terytorialnego w Polsce

Streszczenie:

Celem artykułu jest upowszechnienie problematyki podziału podatku dochodowego od osób prawnych między samorządy terytorialne oraz jego aktualnej niesprawiedliwości w Polsce. Przegląd literatury wykazuje, iż tematyka ta jest niezwykle rzadko poruszana, mimo jej wielkiej wagi. W związku z tym postanowiono zaprezentować nie tylko stan faktyczny zawarty w literaturze – podjęto się także szerokiej konceptualizacji i operacjonalizacji, chociażby poprzez wyprowadzenie terminu „optymalizacja przestrzenna CIT”.

W opracowaniu wykorzystuje się badania ilościowe, po uprzednim przeprowadzeniu kwantyfikacji. Polegają one na obliczaniu autorskiego miernika optymalizacji przestrzennej CIT, który wykazuje poziom sprawiedliwości systemu podziału podatku dochodowego od osób prawnych między jednostki samorządu terytorialnego. Badania te przeprowadza się w czterech wariantach. Pojęcie sprawiedliwości przeszło operacjonalizację i zostało przedstawione jako odległość od wzorca podziału przestrzennego CIT. Przyjęto również autorskie warunki weryfikujące poprawność delimitacji obszarów metropolitalnych.

Badania przeprowadzone dla lat 2012–2022 jednoznacznie wykazują bardzo wysoki poziom niesprawiedliwości systemu podziału CIT między samorządy. Co ciekawe, mierniki optymalizacji przestrzennej (MOP) w poszczególnych wariantach mają bardzo podobne wartości i linie trendu. Wyniki zdecydowanie potwierdzają, iż istnieją w Polsce metropolie posiadające ponadnormatywne dochody z tytułu CIT. Można je podzielić na trzy grupy. Do pierwszej, charakteryzującej się największym „zasysaniem” CIT

z innych obszarów, zalicza się Warszawę, Poznań i Katowice. Do drugiej, gdzie skala tego proceduru jest mniejsza, zaliczono Trójmiasto, Wrocław, Kraków, Łódź i Lublin. Za metropolie „zasysające” tylko regionalnie uznano Rzeszów, Toruń i Płock.

Rekomenduje się kontynuowanie badań nad niesprawiedliwością podziału CIT w układach regionalnych i lokalnych w Polsce. Można również weryfikować inne rozwiązania w zakresie przeprowadzonych delimitacji, przyjętych wzorców czy okresów czasowych. Bardzo pożyteczne byłoby też wykorzystanie zaproponowanej metodyki dla innych potencjalnych czynników różnicujących dochody CIT między samorządy terytorialne. Daje to bowiem możliwość oszacowania poziomu niesprawiedliwości analogicznych systemów podatkowych w innych krajach.

W niniejszym artykule pierwszy raz przedstawiono w sposób uporządkowany i całościowy problematykę podziału CIT między samorządy terytorialne w Polsce. Jest to także pierwsza próba oszacowania poziomu niesprawiedliwości systemu podziału CIT między JST. Zweryfikowano również pozytywnie hipotezę, iż zarówno wartość dodana brutto *per capita*, jak i wartość brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach *per capita* mogą być uznane za wzorce w badaniach, gdyż skutkują podobnymi wynikami MOP.

Słowa kluczowe: CIT, jednostki samorządu terytorialnego, sprawiedliwość systemu podatkowego, optymalizacja przestrzenna CIT

JEL: H25, H71, K34, R12

1. Wprowadzenie

Samorząd terytorialny, aby realizować zadania, zarówno własne, jak i zlecone przez organy centralne, musi posiadać niezbędne strumienie dochodowe. Konstytucja RP zakłada, że jednostki samorządu terytorialnego (JST) powinny mieć dochody wprost proporcjonalne do wykonywanych zadań. Te dzielone są na dochody własne, subwencje oraz dotacje celowe. Najbardziej pożądanymi z nich są dochody własne, gdyż samorządy mają największą dowolność w ich kształtowaniu oraz charakteryzują się one największą trwałością (Zientarski, 2024, s. 43). W latach 2008–2017 dochody własne odpowiadały za 51–55% ogółu dochodów JST. Udział ten zmienił się w zależności od szczebla samorządu. I tak w wypadku województw kształtowały się one na poziomie od 59% do 66%, w powiatach od 32% do 37%, w gminach od 44% do 49%, a w miastach na prawach powiatu od 63% do 69%. Jednak wskaźnik ten uwzględnia wszystkie dochody własne, podczas gdy niektóre są nimi jedynie z nazwy (Famulska i in., 2019, s. 13–17; Dolewka, 2021, s. 49).

Problem konkretnej kategoryzacji w zakresie rzeczywistego władztwa podatkowego JST jest wielokrotnie poruszany w literaturze fachowej (Swianiewicz, 2011, s. 31–39, 49–53, 61–62, 72–78; Surówka, 2017, s. 431–437; Miszczuk, Miszczuk, 2021, s. 87–90; Mazurek-Chwiejczak, 2022, s. 154–157). W jego ramach szczególnie często pojawia się kwestia przypisania do dochodów własnych udziałów samorządów w podatkach dochodowych od osób prawnych oraz fizycznych (Wójtowicz, 2013, s. 501–507; Kotlińska, 2015, s. 48–49; Patrzalek i in., 2022, s. 37–38, 57–59; Galiński, Jackowska, 2023, s. 3; Orankiewicz, Turała, 2024, s. 76). Wbrew pozorom deliberacje te nie są błahe, gdyż wpisują się w dyskusję nad instrumentarium służącym prowadzeniu skutecznej polityki regionalnej (Patrzalek, 2019, s. 99).

W tej kwestii warto wspomnieć o interesującej propozycji H. Blöchliger i O. Petzold, dotyczącej sposobu na przyporządkowanie udziału JST w podatkach państwowych do określonych kategorii. Szeregowanie to dokonywane jest na podstawie czterech kryteriów: partycypacji w ryzyku cykliczności wielkości dochodów, swobody w wydatkowaniu, stabilności formuły podziału dochodów między samorząd i władzę centralną, proporcjonalności uzyskiwanych dochodów do generowanych przychodów na terenie JST. Spełnienie wszystkich czterech warunków jest *sine qua non* określenia „udziały w ścisłym znaczeniu”, spełnienie tylko trzech pierwszych nazywane jest „wyrównywaniem dochodów”, niespełnienie zaś chociażby jednego z tych trzech oznacza kwalifikację do zbioru transferów, czyli subwencji lub dotacji (Blöchliger, Petzold, 2009, s. 4–5).

W literaturze niezwykle rzadko porusza się kwestię samej procedury naliczania należnego polskim samorządom terytorialnym CIT. Zasadniczo bowiem samorząd powinien otrzymać określony udział w pobranym podatku. W wypadku gmin wynosi on 6,71%, dla powiatów kształtuje się na poziomie 1,4%, województwa natomiast otrzymują 14,75% (Famulska i in., 2019, s. 42). Pozytywne dla samorządów jest to, iż nie partycypują one w kosztach pozyskania tego podatku (Famulska i in., 2019, s. 46, 49). Problemem jest jednak podział zebranych dochodów na obszary konkretnych JST. Obowiązujące od 2004 roku przepisy prawa rozdzielają dochody z tytułu CIT danego podmiotu wielozakładowego między JST, bazując na liczbie zatrudnionych na umowie o pracę w poszczególnych zakładach/oddziałach tego podmiotu. Kryterium podziału staje się więc udział pracujących w zakładzie/oddziale w danym samorządzie względem ogółu pracujących w określonej firmie we wszystkich jej zakładach/oddziałach. Liczbę pracujących utożsamia się z liczbą osób zatrudnionych na umowie o pracę. Miejsce pracy pracownika również ustala się poprzez zapis o miejscu pracy w umowie o pracę (art. 10 ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego)¹. Niemniej sposób ten jest jedynie jednym z możliwych, a więc mogącym być przedmiotem dyskusji.

Pomimo tego problematyka ta jest incydentalnie rozwijana w literaturze fachowej, zarówno polsko-, jak i anglojęzycznej. Najczęściej ów temat pojawia się mimochodem przy opisach systemów podatkowych, charakterystykach dochodów JST czy zagadnieniach związanych z optymalizacją podatkową CIT. Autorzy skupiają się wówczas na kwestiach *stricte* prawnych oraz ogólnych deliberacjach, jedynie zarysowując potencjalny obszar problemowy (Moreno, 2012;

¹ Więcej na temat przepisów prawa w tym zakresie oraz ich historycznej ewolucji można znaleźć w pracach P. Pesta (2014, s. 117–127) oraz M. Boguckiej-Felczak (2016, s. 277–292).

Geißler, Hammerschmid, Raffer, 2019; Trasberg, Raffer, Moisiso, 2021). Bardziej odkrywcze podejście w tej sprawie w ostatnich latach pojawiło się w pracach Ł. Furmana (2017, s. 137–139), T. Famulskiej i współautorów (2019, s. 44–48), K. Wójtowicz (2021, s. 153–157), L. Malickiej (2023, s. 92–93) czy K. Zientarskiego (2022, s. 74–75; 2024, s. 45–46).

Jak udowadnia L. Malicka, w latach 1995–2019 w krajach UE i w Wielkiej Brytanii udział podatków dochodowych w dochodach podatkowych samorządów terytorialnych uległ zmniejszeniu. Z kolei Ł. Furman skupia się na mankamencie aktualnego systemu w Polsce, czyli na wymogu terminowości przedsiębiorców w zakresie informacji podatkowej, którego niedotrzymanie naraża urzędy skarbowe na konieczność wypłaty odsetek za nieterminowe przekazywanie JST należnych im udziałów w podatku dochodowym od osób prawnych. U T. Famulskiej i współautorów poddaje się krytyce obowiązujący stan prawny, dostrzegając jednak, iż nieco „wygładza” on różnice wynikające z niesprawiedliwego podziału CIT między polskie samorządy terytorialne, a K. Wójtowicz krytykuje brak uwzględnienia w tym mechanizmie podziału osób zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych. Natomiast K. Zientarski zauważa, iż wyszczególniając i analizując różne kategorie dochodów JST w dwóch (apriorycznie ustalonych) zbiorach samorządów, można z łatwością dostrzec „wyjątkowość” dochodów z zakresu CIT. Fakt ten sygnalizuje wadliwość obowiązującego systemu, a jednocześnie inspirowanie do wytworzenia optymalnego miernika, jaki będzie weryfikował sprawiedliwość aktualnego stanu rzeczy w zakresie podziału udziałów w podatku dochodowym od osób prawnych między poszczególne JST.

Należy więc uznać, iż rozważana tematyka zamyka się w pytaniu „Czy aktualny system podziału dochodów z CIT między polskie JST jest sprawiedliwy?”. Przy tym przez niesprawiedliwość rozumie się taki stan, w którym przedsiębiorstwa nie odprowadzają należnego samorządowi terytorialnemu CIT-u – należnego, ponieważ partycypują one na danym obszarze, korzystając chociażby z infrastruktury technicznej czy transportowej. Prowadzenie działalności na konkretnym terytorium skutkuje również kosztami środowiskowymi dla lokalnych społeczności. Wydaje się więc, iż skoro władza centralna dzieli się kosztami poszczególnych zadań publicznych z samorządem, to powinien on otrzymywać również równą część dochodów na te cele – w tym wypadku podatku dochodowego od osób prawnych. W związku z tym brak takiego stanu rzeczy należy uznawać za przejaw „niesprawiedliwości”.

Niniejszy artykuł ma na celu weryfikację hipotezy badawczej mówiącej, że udział poszczególnych JST w podatku dochodowym od osób prawnych jest niesprawiedliwy systemowo, gdyż premiuje metropolie kosztem pozostałych obszarów Polski. Istnieje bowiem powszechne mniemanie, iż – pomimo pewnych mankamentów – aktualny system jest optymalny i trudny do ulepszenia. Proponowana w artykule nowatorska metodyka dostarcza argumentów na rzecz odrzucenia tego przekonania. W opracowaniu podjęto się również szczegółowej operacjonalizacji w zakresie podejmowanej tematyki. Używając natomiast terminologii zaproponowanej przez H. Blöchliger i O. Petzold, artykuł jest próbą udowodnienia, iż udziały polskich JST w CIT nie spełniają warunku proporcjonalności, czyli nie są „udziałami w ścisłym znaczeniu”.

2. Sposoby ustalania udziałów JST w CIT

Aby przeprowadzić jakikolwiek podział, musi istnieć kategoria będąca podstawą różnicowania. Jeżeli chodzi o należny polskim samorządom terytorialnym udział w podatku dochodowym od osób prawnych, jest to kryterium zatrudnienia. Wynika ono z przepisów prawa, przede wszystkim z ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (art. 4–6, 9–13) oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 28). Kryterium to znowu jest ujmowane tylko w zakresie umów o pracę. Sposób ten niewątpliwie jest wygodny i prosty w zastosowaniu, aczkolwiek ignoruje istnienie innych form zatrudnienia, co słusznie zauważa K. Wójtowicz (2021, s. 157). Co więcej, nawet pomijając ów mankament, metoda ta nie może być uznana za optymalną. U podstaw jej funkcjonowania leży bowiem prezałożenie o równym udziale wszystkich pracowników w wypracowanym wyniku finansowym, czyli zakłada się ich równą wydajność pracy. Aksjomat ten oczywiście jest często stosowany, chociażby przy analizach gospodarki jako całości. Przykładem może być wskaźnik społecznej wydajności pracy (Winiarski, 2006, s. 69). Jednakże najczęściej mierniki takie oblicza się w celach statystyczno-opisowych, które nie implikują skutków finansowych *sensu stricto*. Tutaj zaś założenie to pociąga za sobą dystrybucję środków pieniężnych. Jego waga jest więc dużo większa.

W konsekwencji udziały w CIT można dzielić między pracowników bezpośrednio partycypujących w procesach produkcyjno-usługowych (wytwórczych) i chociażby tych administracyjno-organizacyjnych. Tak więc tworzenie centrów przedsiębiorstw w metropoliach i umieszczanie w nich całych działów administracyjno-organizacyjnych wykrzywia sprawiedliwość systemu podziału opartego na zatrudnieniu, ich związek z tworzeniem wartości dodanej jest bowiem pośredni, mniej oczywisty i trudniejszy do kwantyfikacji. Przez wartość dodaną przedsiębiorstwa rozumie się zaś tutaj nadwyżkę przychodów ze sprzedaży nad kosztami (w postaci materiałów, surowców, energii, usług), jakie poniesiono w związku ze sprzedażą (Wołodkiewicz-Donimirski, 2009, s. 1; Zimnoch, 2018, s. 93).

Innym mankamentem aktualnego rozwiązania w zakresie dzielenia dochodów z tytułu CIT między samorządy są przepisy prawa dotyczące podatkowych grup kapitałowych (PGK). Są one dozwoloną optymalizacją podatkową (Werner, 2018, s. 17–18). Mogą je tworzyć tylko spółki kapitałowe mające siedzibę w Polsce (Małecki, Mazurkiewicz, 2024, s. 83). Podatkowe grupy kapitałowe polegają na tym, iż spółki wchodzące w skład grupy stają się wspólnym podatnikiem tylko w zakresie CIT, którego rozliczanie jest obowiązkiem spółki wiodącej, tj. „PGK, która posiadając status odrębnego podatnika, płaci podatek dochodowy od dochodu, stanowiącego różnicę między sumą dochodów a sumą strat poszczególnych wchodzących w skład grupy podmiotów” (Małecki, Mazurkiewicz, 2024, s. 75). Tak więc w praktyce zyski jednych spółek mogą niwelować straty innych. W związku z tym samorządy tych spółek PGK, które odnoszą zyski, mogą nie otrzymać należnych im dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Dotyczy to jednak tylko sytuacji, gdy minimum jedna spółka w grupie ma stratę. W przypadku gdy wszystkie spółki mają dodatni wynik finansowy, udziały samorządów z tytułu CIT są prawidłowe. Po ustaleniu wyniku finansowego PGK zastosowanie mają bowiem przepisy o podziale udziałów z podatku dochodowego od osób

prawnych na JST, na podstawie kryterium zatrudnienia (art. 10 ust. 2 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego). Co prawda, w ramach PGK panuje swoboda przepływów pieniężnych między spółkami, zarówno w zakresie darowizn², jak i poprzez fakt, iż wewnątrz PGK nie obowiązują ceny transferowe. Spółki mogą więc dowolnie kształtować swoje wyniki finansowe wewnątrz grupy (Szlezak-Matusiewicz, 2017, s. 55–56; Małecki, Mazurkiewicz, 2024, s. 83). Jest więc możliwość takiego modelowania wyniku finansowego, by jak najwięcej dochodu wpłynęło do centrali/spółki wiodącej, a jak najmniej zostało w zakładach/oddziałach oraz spółkach zależnych. Jednakże nie wpływa to na podział CIT między JST, gdyż kształtuje jedynie strukturę podstawy opodatkowania, a nie jego wielkość.

Jednak zatrudnienie jest tylko jednym ze sposobów na przestrzenny podział dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Metoda ta, jeżeli spogląda się na nią z perspektywy kształtowania wartości dodanej przedsiębiorstwa, za czynnik wytwórczy uznaje tylko pracę, jedynie ta staje się bowiem kategorią podziału przestrzennego. Nie uwzględnia ona innych czynników wytwórczych, takich jak kapitał własny i obcy, zasoby naturalne (kapitał naturalny) czy technologia (Zimnoch, 2018, s. 93–94). Co ciekawe, wpisuje się w laboratorystyczną teorię wartości (szczegółowy jej opis w marksistowskiej wersji znajduje się w Blaug, 2000, s. 235–255).

Oczywiście istnieją inne sposoby podziału podatku dochodowego między JST. Można to czynić chociażby za pomocą majątku, sprzedaży czy płac, jednak sposoby te nie dają gwarancji większej sprawiedliwości (Famulska i in., 2019, s. 47). Oparcie się na płacach eliminowałoby niezasadne prezałożenie o równej wydajności pracy wszystkich pracowników, przyjmując za wyznacznik wydajności wynagrodzenie. Jednak sposób ten byłby bardzo skomplikowany, szczególnie w zakresie raportowania i obróbki uzyskanych danych. Wyznaczanie udziałów na bazie majątku nie wyeliminowałoby problemu różnicowania między czynnikami rzeczywiście partycypującymi w procesie produkcyjno-usługowym a tymi, których udział w tym jest co najmniej wątpliwy. Jedyne co uległoby zmianie, to przedmiot powyższej różnicy – nie byłiby to już pracownicy, tylko składniki majątkowe. Zarówno próby rozwiązania tego problemu, jak i samo raportowanie o wielkości majątku i jego rodzajach niewątpliwie wymagałoby nadzwyczaj złożonego procesu zbierania i obróbki informacji. Wybranie zaś przychodów skutkowałoby wykreowaniem obligatoryjnego przymusu tworzenia przez przedsiębiorstwa w każdej gminie oraz mieście na prawach powiatu oddziału/zakładu, który musiałby odrębnie prowadzić rachunkowość oraz ustalać swój dochód. Nie-realność tego rozwiązania jest aż nazbyt oczywista. Problem ten jednak zawsze może być inaczej rozwiązany. Wystarczy bowiem odrzucić analizowany sposób finansowania samorządu, uznając go za zbyt problematyczny, i zastąpić innymi źródłami dochodowymi – np. zwiększeniem udziału JST w podatku dochodowym od osób fizycznych.

² Które są dla nich neutralne podatkowo – to, co dla jednej spółki w ramach PGK jest kosztem, dla drugiej jest przychodem.

3. Optymalizacja przestrzenna CIT

Słownik języka polskiego PWN (b.r.) definiuje optymalizację jako „organizowanie jakichś działań, procesów itp. w taki sposób, aby dały jak największe efekty przy jak najmniejszych nakładach”. Jeżeli więc przyjąć równie popularną definicję efektywności jako jak najlepszego stosunku uzyskanych efektów do poniesionych nakładów, to można uznać te terminy niemalże za synonimy. W naukach ekonomicznych o optymalizacji wspomina się najczęściej w kontekście CIT. Stosuje się wtedy termin „optymalizacja podatkowa”, przez którą rozumie się minimalizację obciążeń podatkowych poprzez działania dopuszczalne przez prawo (Werner, 2013, s. 58–59). Stosując analogię do tego pojęcia, proponuje się termin „optymalizacja przestrzenna CIT”. Oznacza on stan, w którym dochody z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych są niesprawiedliwie dzielone w przekrojach przestrzennych (regionalnych i lokalnych), mimo zgodności z prawem mechanizmów różnicujących. Nie przesądza się, czy jest on celowy, czy też nie. Niezależnie jednak od intencji jest i musi być pochodną systemu prawnego, a więc elementem polityki rozwoju *sensu largo*. W związku z tym w tej definicji występują dwa podmioty „optymalizujące”: władza centralna prowadząca politykę rozwoju oraz przedsiębiorstwa. Z tych dwóch to organy państwowe powinny być bardziej świadome wagi mechanizmów związanych z finansowaniem samorządów, a więc to na nich spoczywa większa odpowiedzialność w tym zakresie. Dlatego to one są tym podmiotem, który optymalizuje, niezależnie, czy jest to wynikiem przemyślanych działań, czy zaniechań. Tematyka ta jest niezwykle istotna, gdyż wpisuje się w aktualnie szeroko dyskutowaną problematykę asymetrycznej decentralizacji oraz iluzji fiskalnej (Guziejewska, 2021, s. 8–9, 17–18).

Wskaźnikiem, który najsprawiedliwiej oddaje podział CIT między samorządy terytorialne, czyli wykazuje rzeczywistą strukturę przestrzenną wytwarzania przez przedsiębiorstwa opodatkowanego dochodu, jest niewątpliwie wartość dodana brutto³, będąca jednocześnie najważniejszym składnikiem PKB (Zimnoch, Mazur, 2018, s. 45). Miara ta to „suma wartości dodanej tworzonej w kolejnych stadiach procesu produkcji i świadczenia usług” (Zimnoch, 2018, s. 92). Różni się ona od wartości dodanej tym, iż uwzględnia wszystkie etapy produkcji (cały łańcuch produkcyjny). Niestety, dane go przedstawiające są dostępne jedynie w przekrojach przestrzennych na szczeblach NUTS1, NUTS2 oraz NUTS3.

Innym potencjalnym miernikiem jest wartość brutto środków trwałych. Jest to jeden ze sposobów (obok wielkości produkcji czy zatrudnienia) obrazowania struktury ekonomicznej (Parkoła, 1978, s. 132, 137). Równa się ona wydatkom na zakup lub wytworzenie środków trwałych, bez uwzględnienia ich zużycia (Główny Urząd Statystyczny, 2024, s. 36, 57). W literaturze powszechnie przyjmuje się, iż jest ona najlepszym miernikiem obrazującym kapitał w modelach wzrostu gospodarczego (Domański, 2014, s. 69). Wielokrotnie udowodniano, iż miernik ten wpływa na poziom wzrostu gospodarczego, także gdy przyrównuje się go do liczby mieszkańców (Kwiatkowski, Krzętowska, 2021, s. 135). Z wszelkich dostępnych danych w ramach statystyki publicznej na poziomie powiatów to on najlepiej oddaje potencjał ekonomiczny danych obszarów (Filipowicz, 2016, s. 234). Przyrównując go zaś do liczby

³ Niemożliwe jest jednak, by za jej pomocą w praktyce dzielić dochody z tytułu CIT między JST.

pracujących, otrzymuje się techniczne uzbrojenie pracy (Winiarski, 2006, s. 69–70). Natura polskiego systemu statystyki publicznej umożliwia wykorzystanie jego odmiany, czyli wartości brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach. Dzięki temu obliczenia dotyczą tych środków trwałych, które rzeczywiście partycypują w wytwarzaniu dochodów opodatkowanych CIT.

Zbadanie możliwości zastępowania wartości dodanej brutto pozycją „wartość brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach” wymaga analizy zarówno merytorycznej, jak i statystycznej. Argumentów w zakresie merytorycznym nie trzeba wyszczególniać, gdyż podobieństwo tych kategorii ekonomicznych wynika wprost z powyżej zaprezentowanych opisów. Analiza statystyczna powinna zaś opierać się na poziomie korelacji między nimi. Aby jednak obliczyć ją poprawnie, tj. za pomocą odpowiedniego współczynnika, należy zweryfikować hipotezę o rozkładzie normalnym przyjętych kategorii (Kot, Jakubowski, Sokołowski, 2007, s. 302). Można to czynić na wiele sposobów, w niniejszym artykule wykorzystano najprostsze z nich, czyli analizę współczynnika asymetrii i kurtozy (ekscesu). Ten pierwszy miernik określa, czy mamy do czynienia z rozkładem symetrycznym, lewo- lub prawostronnym, drugi zaś jest miarą opisującą intensywność wartości ekstremalnych (Kot, Jakubowski, Sokołowski, 2007, s. 52–54; Kochański, 2022, s. 49–51). Wzorcowa krzywa Gaussa charakteryzuje się współczynnikiem asymetrii oraz kurtozą wynoszącymi 0 (Kot, Jakubowski, Sokołowski, 2007, s. 78). Jednak w praktyce stosuje się najczęściej przedziały mające wyszczególniać rozkłady bardzo zbliżone do rozkładu normalnego, które można traktować tak, jakby nim były. W przypadku współczynnika asymetrii jest to: $\leq -0,75$; $0,75 \geq$, a w wypadku kurtozy (ekscesu): ≤ -3 ; $3 \geq$. Brak podstaw do odrzucenia postawionej hipotezy umożliwia stosowanie najdokładniejszego ze sposobów obliczania korelacji, czyli współczynnika korelacji liniowej Pearsona.

Tabela 1. Korelacja liniowa Pearsona między wartością dodaną brutto *per capita* oraz wartością brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach *per capita* w latach 2012–2021 w Polsce

Wartości dla Polski	Wartość dodana brutto <i>per capita</i>	Wartość brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach <i>per capita</i>
Współczynnik asymetrii	0,6475	0,2794
Kurtoza	– 0,5904	– 1,0365
Współczynnik korelacji liniowej Pearsona	0,9892	

Źródło: opracowanie własne.

Analiza danych z tabeli 1 potwierdza bardzo wysoką zależność wartości dodanej brutto oraz wartości brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach. W związku z tym uznano, że optymalizację przestrzenną CIT można przedstawiać za pomocą przyrównywania dochodów podatkowych z CIT samorządu do wartości dodanej brutto *per capita* lub wartości brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach *per capita*. Ten pierwszy przypadek jest dokładniejszy

– niestety, może się on odbywać tylko na poziomie NUTS3. Drugi przypadek gorzej oddaje bazę podatkową CIT, za to może być stosowany na poziomie powiatów. Obliczanie powyższych kategorii *per capita* (na 1 mieszkańca) znajduje wielorakie uzasadnienia. Najważniejszym z nich jest fakt, iż różnorakie kategorie dochodów podatkowych JST *per capita* są uznawane za podstawowe mierniki obrazujące sytuację finansową danych samorządów (Bogucka-Felczak, 2017, s. 78).

4. Problem delimitacji a metodyka badań

Następnym obszarem problemowym jest kwestia delimitacji analizowanych terenów, tj. ustalenia obszarów, jakich przyrównywanie do siebie najlepiej zobrazuje optymalizację przestrzenną CIT. Przyjęcie konkretnego rozwiązania zależy od miernika mającego wykazać najsprawiedliwszy podział CIT, a także od jego dostępności. Zgodnie bowiem z tezami K. Zientarskiego (2022, s. 74; 2024, s. 45) optymalizację przestrzenną CIT można zaprezentować za pomocą dwóch porównywanych wzajemnie obszarów, poprzez zestawianie obliczonych w nich kategorii podatkowych. Wylicza się w ten sposób ich relacje. Dla poprawności wyników dane przed wyliczeniami powinny być sprowadzone do porównywalności, np. poprzez dzielenie przez liczbę mieszkańców. Najważniejszą z kategorii będą oczywiście dochody z tytułu CIT. W praktyce wyniki są dosyć podobne, niezależnie od kategorii podatkowych. Wyjątek stanowią właśnie dochody z tytułu CIT. Sposób ten – choć poprawny – wymaga jednak modyfikacji. Wykazuje on bowiem jedynie wyjątkowość w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Należałoby obliczyć za pomocą podobnej metodyki wzorzec, czyli idealny stan w zakresie sprawiedliwości podziału tego podatku – wtedy będzie można dostrzec nie tylko fakt niesprawiedliwości, ale i oszacować jej wielkość.

Przyrównywanie gmin i powiatów łącznie względem miast na prawach powiatu samo się wręcz narzuca z uwagi na zapisy ustawowe (art. 92 ust. 2 ustawy o samorządzie powiatowym). Jest to też najprostszy sposób na podział Polski na obszary metropolitalne i niemetro-politalne⁴. Po przeglądzie literatury uznano jednak, iż najbardziej funkcjonalny i rzeczowy, a także najszerzej uznawany jest ten opracowany przez zespół ekspertów pod kierownictwem prof. Korcellego. Został on wpisany do Koncepcji Przestrzennego Zagospodarowania Kraju do 2030 roku. Zaproponowano tam podział kraju na tzw. miejskie ośrodki funkcjonalne, a za ich pierwszy szczebel uznano obszary metropolitalne. Za pomocą jasno scharakteryzowanych kryteriów wyszczególniono dziesięć takich obszarów: Warszawę, Aglomerację Górnośląską, Kraków, Łódź, Trójmiasto, Poznań, Wrocław, Bydgoszcz z Toruniem, Szczecin oraz Lublin (Sudra, 2018, s. 194–195). Do celów obliczeniowych za Aglomerację Górnośląską

⁴ Jednak nie jest on użyteczny. Wytworzone przez niego zbiory są bowiem zdecydowanie zbyt niejednorodne, aby można było korzystać z nich przy wyliczeniach.

uznaje się – w ślad za Planem Zagospodarowania Przestrzennego Województwa Śląskiego z 2004 roku – 14 śląskich miast na prawach powiatu⁵. Łącznie więc za obszary metropolitalne w Polsce przyjmuje się 26 miast na prawach powiatu⁶.

Dostrzegając sprzeczność między możliwością wykorzystania optymalnego miernika sprawiedliwości systemu podziału CIT, tj. wartości dodanej brutto, a najdokładniejszą delimitacją w zakresie obszarów metropolitalnych, postanowiono w niniejszym artykule przeprowadzać obliczenia w dwóch wariantach. Pierwszy za wzorzec uznaje wartość dodaną brutto *per capita*, a jego porównywanie z dochodami z tytułu CIT dokonuje się w dychotomii metropolie w stosunku do reszty kraju⁷. Za metropolie zaś uznaje siedem obszarów NUTS3 (Warszawa, Kraków, Wrocław, Poznań, Łódź, Szczecin, Trójmiasto). Drugi sposób wyznacza wzorzec za pomocą wartości brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach *per capita*; za obszary metropolitalne przyjmuje wspomniane 26 miast na prawach powiatu.

W ramach obydwu wariantów przeprowadza się także analizę *ex post*, wykazującą, czy przyjęte obszary metropolitalne rzeczywiście powinny być za nie uznawane. Aby tak było, muszą spełniać one dwa warunki, tj. charakteryzować się ponadnormatywnymi wpływami z tytułu CIT oraz wysokim poziomem udziałów w całości dzielonego podatku w Polsce. Pierwszy jest mierzony przez przyrównywanie wpływów z tytułu CIT *per capita* danego obszaru do jego wartości brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach *per capita*/wartości dodanej brutto *per capita*. Wynik ten dzieli się przez średnią wartość dla Polski. Te obszary, które osiągają wartość powyżej 1, przekraczają średnią krajową, czyli charakteryzują się ponadnormatywnością w zakresie wpływów z CIT. Ponieważ jednak jest to miara wykazująca stosunek, nie mówi nam nic o rzeczywistej skali tego zjawiska. Dlatego właśnie dane terytorium musi spełniać także drugi warunek, czyli jego udział w całości dzielonego między samorządy CIT musi przekraczać 1%. Tylko spełnianie obydwu kryteriów kwalifikuje określony obszar jako metropolię. Można to również zapisać w formule matematycznej jako:

$$M = \{x \in X : W_1(x) \wedge W_2(x)\}, \quad (1)$$

gdzie M oznacza zbiór metropolii (obszary metropolitalne), X oznacza zbiór obszarów będących potencjalnymi metropoliami, x to konkretne terytorium, a W_1 oraz W_2 oznaczają warunki zakwalifikowania terytorium jako metropolii, przy czym:

$$W_1(x) : \frac{\frac{CIT_{pc}(x)}{WDB_{pc}(x)}}{\frac{CIT_{pc}(\acute{s}r)}{WDB_{pc}(\acute{s}r)}} > 1 \quad \text{lub} \quad \frac{\frac{CIT_{pc}(x)}{WB\acute{S}T_{pc}(x)}}{\frac{CIT_{pc}(\acute{s}r)}{WB\acute{S}T_{pc}(\acute{s}r)}} > 1, \quad (2)$$

⁵ Są to: Katowice, Sosnowiec, Gliwice, Zabrze, Bytom, Ruda Śląska, Tychy, Dąbrowa Górnicza, Chorzów, Jaworzno, Mysłowice, Siemianowice Śląskie, Piekary Śląskie, Świętochłowice.

⁶ Podczas gdy w skali kraju takich jednostek administracyjnych jest aż 66.

⁷ Dochody z tytułu CIT są liczone jako suma dochodów gmin, powiatów oraz miast na prawach powiatu. Nie uwzględnia się dochodów województw z tego tytułu.

$$W_2(x): \frac{CIT(x)}{\sum_{i=1}^n CIT} \times 100\% > 1\%, \quad (3)$$

gdzie CIT oznacza wpływy danej JST z tytułu CIT, CIT_{pc} to wpływy z tytułu CIT *per capita*, $\sum_{i=1}^n CIT$ oznacza sumę wpływów z tytułu CIT dla n -tej liczby samorządów (wszystkich rozpatrywanych), WDB to wartość dodana brutto, a $WBŚT$ to wartość brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach. Miernik obrazujący optymalizację przestrzenną CIT (MOP) można natomiast obliczyć ze wzoru:

$$MOP = \frac{\frac{CIT_{pc}(M)}{CIT_{pc}(NM)}}{\frac{WDB_{pc}(M)}{WDB_{pc}(NM)}} \quad \text{lub} \quad \frac{\frac{CIT_{pc}(M)}{CIT_{pc}(NM)}}{\frac{WBŚT_{pc}(M)}{WBŚT_{pc}(NM)}}, \quad (4)$$

gdzie NM oznacza obszary niemetropolitalne (wszystkie polskie gminy, powiaty i miasta na prawach powiatu, bez obszarów uznanych za metropolitalne).

Konkludując, MOP jest ilorazem stosunku obszarów metropolitalnych względem niemetropolitalnych w zakresie dochodów JST z tytułu CIT oraz analogicznego stosunku w zakresie wartości dodanej brutto *per capita* (wariant I) lub też wartości brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach *per capita* (wariant II) w danym roku. Interpretacja tego wskaźnika jest bardzo prosta. Im bliżej liczby 1 znajduje się wynik, tym sprawiedliwszy jest aktualny system podziału CIT między samorządy. Im dalej zaś, tym mniej sprawiedliwy. Warto także podkreślić, iż MOP jest jedynie zapisem niesprawiedliwości podziału CIT. Nie odnosi się on do bezwzględnej wielkości płaconego przez podmioty gospodarcze podatku dochodowego od osób prawnych, tylko do jego przestrzennego podziału względem analogicznego podziału wskaźnika ekonomicznego uznanego za wzorzec. W związku z tym nie uwzględnia on zarówno „luki polityki podatkowej”, jak i „luki podatkowej” (Piwowarski, 2022, s. 35–36). Nie jest to jednak wada, gdyż ma on ukazywać sprawiedliwość podziału zebranego CIT w układach lokalnych i regionalnych, a nie sprawiedliwość podstawy opodatkowania czy też wielkości opłaconego przez przedsiębiorstwa podatku.

5. Skala optymalizacji przestrzennej CIT w latach 2012–2022

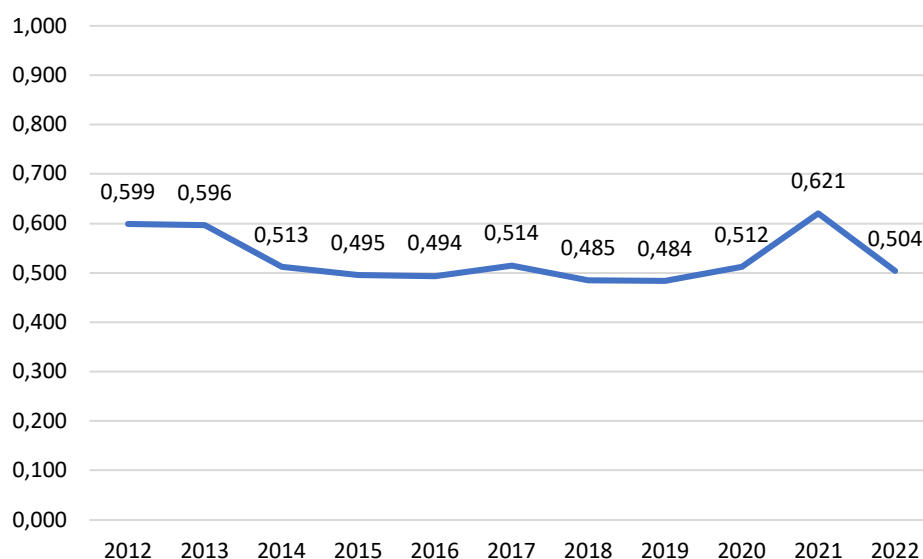
Na początku wyliczono MOP w wariantcie I, tj. z uwzględnieniem wartości dodanej brutto *per capita* jako wzorca sprawiedliwości podziału CIT między JST. Po wykonaniu obliczeń przeprowadzono analizę *ex post*. Wyniki badań przedstawiono w tabeli 2. Dla jasności interpretacji podano średnie wartości z analizowanego okresu.

Tabela 2. Warunki kwalifikacji obszaru jako metropolii obliczone jako średnia dla lat 2012–2022 w wariacie I

Obszar	$W_1(x)$	$W_2(x)$
Warszawa	1,766	23,62%
Kraków	1,164	3,85%
Wrocław	1,270	3,52%
Poznań	1,494	4,19%
Trójmiasto	1,386	3,95%
Łódź	1,148	2,61%
Szczecin	0,868	1,08%

Źródło: opracowanie własne na bazie BDL (Bank Danych Lokalnych, b.r.).

Analiza danych z tabeli 2 wykazuje, iż wszystkie potencjalne metropolie spełniają drugi warunek, natomiast pierwszego warunku nie spełnia jedynie miasto na prawach powiatu Szczecin. W związku z tym zostało ono usunięte z modelu. Następnie obliczono *MOP* ponownie. Wyniki zobrazowano na wykresie 1.



Wykres 1. Miernik optymalizacji przestrzennej CIT – I wariant

Źródło: opracowanie własne.

W analizowanych latach 2012–2022 miernik optymalizacji przestrzennej CIT przyjmuje wartości od 0,484 do 0,621. Wszystkie one znajdują się bardzo daleko od 1, czyli wykazują znaczącą niesprawiedliwość systemu podziału CIT między samorządy terytorialne. Średnia wartość miernika z tego okresu wynosi 0,529, co także jest bardzo słabym wynikiem. Obliczony wskaźnik charakteryzuje się trendem spadkowym. W roku 2021 nastąpił gwałtowny wzrost miernika, spowodowany polepszeniem się stosunku w zakresie CIT *per capita*. Stosunek w zakresie wartości dodanej brutto *per capita* pozostał jednak w długookresowym trendzie. Rok 2022 przywrócił wartość *MOP* do poziomu z lat poprzednich, co oznacza, iż wynik z roku 2021 był jedynie

incydentem i nie zmienił tendencji wskaźnika. Wyniknął on z faktu, iż dochody z tytułu CIT *per capita* obszarów niemetropolitalnych wzrosły w roku 2022 aż o 36% względem 2021, podczas gdy w wypadku metropolii tylko o 12%. Jednak w kolejnym roku metropolie osiągnęły wzrost aż o 21%, podczas gdy reszta kraju zanotowała spadek o 2,5%. Perturbacja ta najprawdopodobniej jest wynikiem dwóch faktów – praktycznego zastoju wielkości płaconego CIT w Warszawie oraz ponadnormatywnego spadku liczby ludności na obszarach niemetropolitalnych⁸. Następnie obliczono *MOP* w wariacie II. Znowu przeprowadzono analizę *ex post* w celu weryfikacji poprawności uznania danych obszarów za metropolie. Wyniki przedstawiono w tabeli 3.

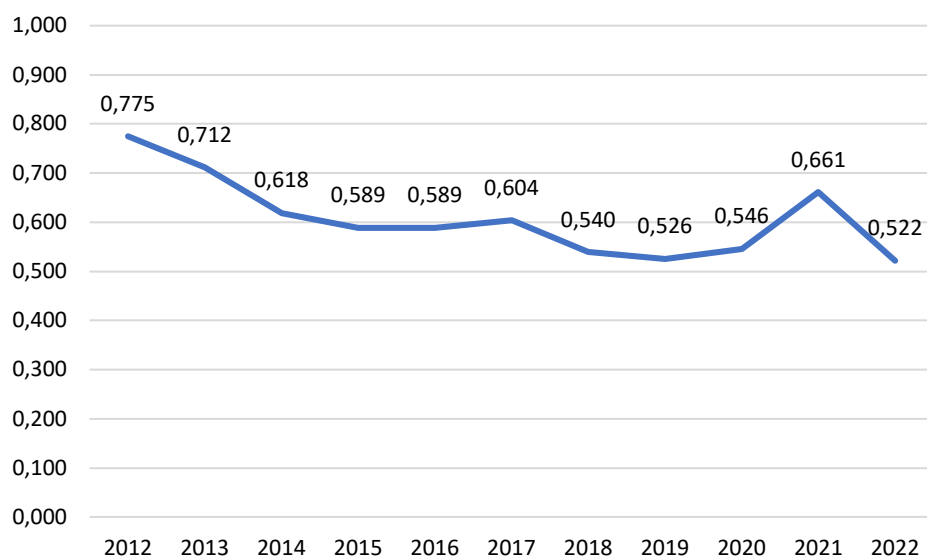
Tabela 3. Warunki kwalifikacji obszaru jako metropolii obliczone jako średnia dla lat 2012–2022 w wariacie II

Obszar	$W_1(x)$	$W_2(x)$
Warszawa	1,437	23,62%
Kraków	1,269	3,85%
Wrocław	1,239	3,52%
Poznań	1,411	4,19%
Trójmiasto	1,203	3,95%
Łódź	1,296	2,61%
Szczecin	0,977	1,08%
Bydgoszcz i Toruń	0,967	1,72%
Lublin	1,247	1,17%
Aglomeracja Górnośląska	0,842	5,97%
w tym:		
Katowice	1,439	2,36%
Sosnowiec	0,890	0,36%
Gliwice	0,631	0,70%
Zabrze	0,549	0,26%
Bytom	0,780	0,15%
Ruda Śląska	0,839	0,19%
Tychy	0,590	0,52%
Dąbrowa Górnicza	0,514	0,51%
Chorzów	0,930	0,28%
Jaworzno	0,588	0,21%
Mysłowice	0,988	0,17%
Siemianowice Śląskie	0,931	0,13%
Piekary Śląskie	1,070	0,07%
Świętochłowice	1,019	0,06%

Źródło: opracowanie własne na bazie BDL (Bank Danych Lokalnych, b.r.).

⁸ W metropoliach w tym czasie wzrost liczby ludności zamienił się w spadek, ale zdecydowanie mniejszy (wyniósł on 8509 osób w okresie 2020–2021, podczas gdy reszta kraju zanotowała w analogicznym przedziale czasowym spadek liczby ludności o 176 957 osób).

Analiza *ex post* wykazuje, iż ze zbioru dziesięciu potencjalnych metropolii jedynie siedem spełnia przyjęte warunki. Są to – Warszawa, Kraków, Wrocław, Poznań, Trójmiasto, Łódź oraz Lublin. Do modelu nie kwalifikują się Szczecin oraz Bydgoszcz z Toruniem. Ciekawa sytuacja jest z Aglomeracją Górnośląską. Ponieważ liczona łącznie nie spełnia ona warunków zakwalifikowania jako metropolia, postanowiono wchodzące w jej skład miasta na prawach powiatu uwzględniać odrębnie. Ze wszystkich jedynie Katowice spełniły warunki uznania za obszar metropolitalny. Analizując zaś wyniki innych miast aglomeracji, nie sposób nie odnieść wrażenia, iż ponadnormatywne dochody z CIT stolicy województwa śląskiego są w większości (lub nawet w całości) wynikiem „zasysania” ich z pozostałych miast Konurbacji Górnośląskiej. Niezależnie od przyjętego wariantu najlepsze stosunki dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych względem wzorca osiągają Warszawa oraz Poznań. Pozostałe metropolie mają zdecydowanie niższe wyniki.



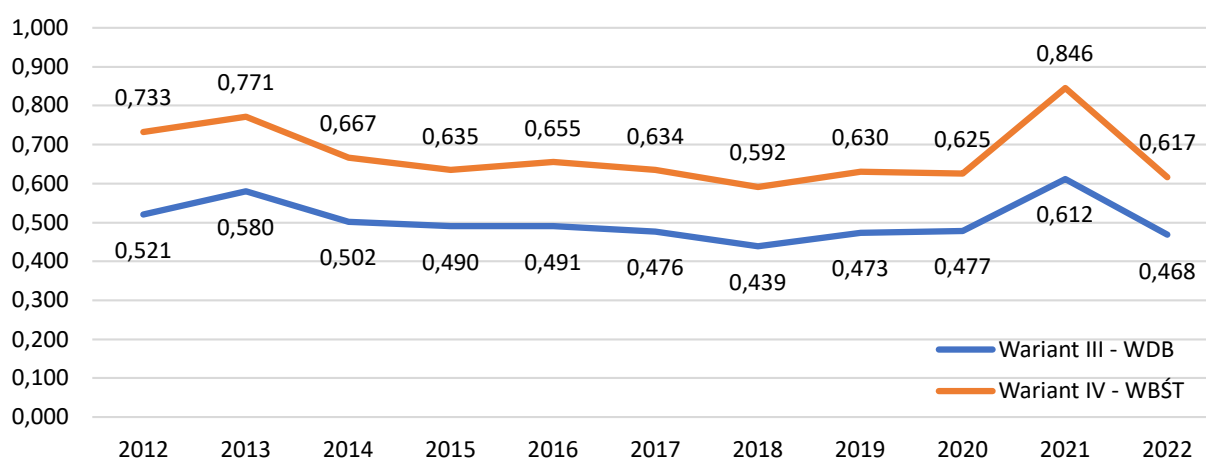
Wykres 2. Miernik optymalizacji przestrzennej CIT – II wariant

Źródło: opracowanie własne.

Miernik optymalizacji przestrzennej CIT w wariantcie II charakteryzuje się znaczącym podobieństwem względem *MOP* liczonego w wariantcie I. O ile jeszcze wyniki z lat 2012–2013 wykazują zdecydowanie wyższe wartości, o tyle z roku na rok różnica między nimi staje się coraz mniejsza, a linie trendu upodabniają się do siebie. Ta początkowa różnica wynika z uwzględnienia w wariantcie II miasta Katowice. To ono bowiem w latach 2012–2022 w zakresie wartości brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach *per capita* przyrosło o 34,66%, podczas gdy w zakresie dochodów CIT *per capita* aż o 203,29%. Aby zobrazować tę zmianę, warto zauważyć, iż Katowice w roku 2022 osiągnęły dochody z CIT nominalnie wyższe niż Łódź (mimo dwukrotnie mniejszej liczby ludności). Podobną drogę – lecz o mniejszej skali i dynamice – przeszedł Lublin (63,76% i 182,72%), który też nieco podwyższył początkową różnicę.

Miernik w wariancie II jednoznacznie wykazuje niesprawiedliwość systemu podziału CIT między JST. W analizowanych latach 2012–2022 przyjmuje on wartości od 0,522 do 0,775. Średnia wartość *MOP* z tego przedziału wynosi natomiast 0,608. Należy jednak zauważyć, iż jego trend w tym wariancie jest zdecydowanie spadkowy. Podobnie jak w wariancie I miernik wyłamuje się z linii trendu w roku 2021, jednakże wraca do niej w roku 2022.

Przez wzgląd na gigantyczny udział Warszawy w całości CIT (23,62%), nijak nieprzystający do jej analogicznego udziału w wartości dodanej brutto (13,37%) czy też wartości brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach (16,45%), postanowiono obliczyć warianty III i IV. Są one wyliczane analogicznie do wariantów I oraz II, a różnią się jedynie uznawaniem za obszar metropolitalny tylko samej Warszawy. W konsekwencji różnice między tymi wariantami wykazują też podobieństwo między wynikami z różnymi wzorcami.

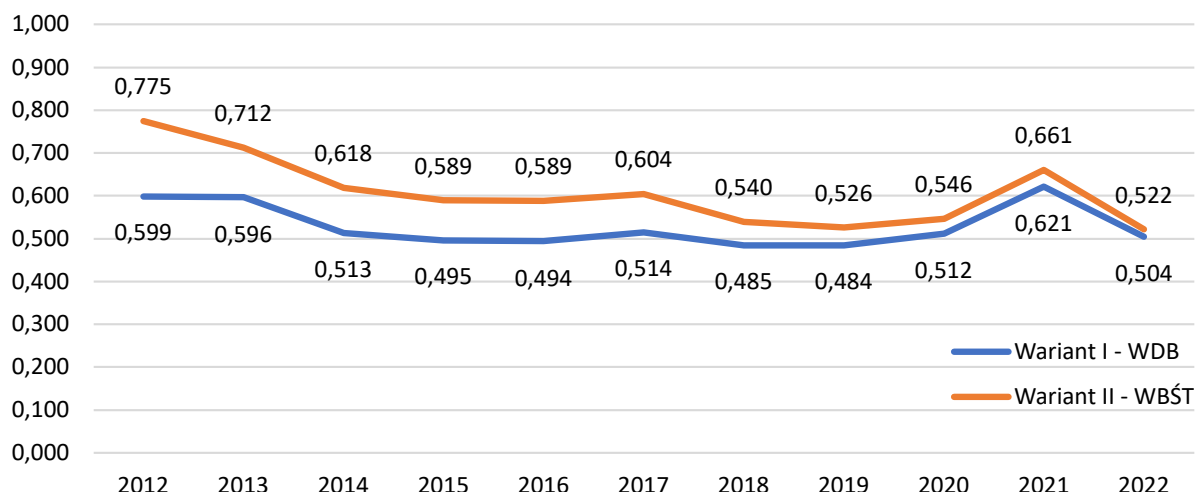


Wykres 3. Miernik optymalizacji przestrzennej CIT – warianty III i IV

Źródło: opracowanie własne.

Mierniki optymalizacji przestrzennej w wariantach III oraz IV charakteryzują się dokładnie taką samą linią trendu, tylko innym poziomem wartości, nieco wyższym dla wartości brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach *per capita*. Potwierdza to, iż wcześniej słusznie założono, że można za wzór uznawać obydwie wskaźniki, czyli że ich skorelowanie jest bardzo duże.

Obydwie warianty wskazują, iż Warszawa jest obszarem posiadającym premię aglomeracyjną w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Różnią się jednak w obrazowaniu wielkości tej premii względem innych polskich metropolii. W wariancie III *MOP* dla każdego roku przyjmuje wartości niższe niż dla wariantu I. Oznacza to, iż przy uznaniu za wzorzec wartości dodanej brutto Warszawa zdecydowanie jest epicentrum „wysysania” dochodów z CIT od innych samorządów terytorialnych. Z kolei w wariancie IV *MOP* przyjmuje dla każdego roku wyższe wartości niż w wariancie II. Obrazuje to fakt, iż przyjmując za wzorcowe rozmieszczenie wartości brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach, Warszawa nie jest metropolią zdecydowanie odstającą od innych w zakresie ponadnormatywnych dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych.



Wykres 4. Miernik optymalizacji przestrzennej CIT – warianty I oraz II

Źródło: opracowanie własne.

Porównanie wartości z wykresów 3 i 4 prowadzi do bardzo interesujących wniosków. Otóż o ile w przypadku samej Warszawy wybór miernika ekonomicznego za wzorzec wpływa na wynik *MOP*, o tyle, przyjmując już szerszą definicję metropolii, wybór ten nie ma większego znaczenia, miernik w wariantach I oraz II z roku na rok staje się bowiem niemal identyczny. Ta nowa linia trendu znajduje się bliżej wartości *MOP* samej Warszawy z wartością dodaną brutto *per capita* jako wzorcem niż analogicznego wskaźnika z wartością brutto środków trwałych w przedsiębiorstwach *per capita*. Jest to niejako potwierdzenie wyników zawartych w tabelach 2 oraz 3, gdzie jednoznacznie widać, iż Warszawa w wariacie ze środkami trwałymi nie jest aż tak znaczącym epicentrum „zasysania” CIT, by móc jedynie ją uznawać za metropolię. Jednakże gdy za wzorzec uznaje się wartość dodaną brutto, to można tak czynić, gdyż tam wyniki *MOP* są bardzo podobne do tych z wariantów I oraz II.

6. Wnioski końcowe

Konkludując, system podziału zebranych środków pieniężnych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych między JST jest niesprawiedliwy. Premiuje on bowiem obszary metropolitalne, doprowadzając do występowania zjawiska tzw. optymalizacji przestrzennej CIT. Charakteryzuje się on trzema wadami. Po pierwsze, nie uwzględnia umów cywilnoprawnych. Po drugie, jego immanentną cechą jest błędne założenie o równej wydajności pracy wszystkich pracowników. Po trzecie wreszcie, jego stabilność jest podważana przez istnienie przepisów o podatkowych grupach kapitałowych. Te bowiem umożliwiają całkowicie legalne – w pewnych wypadkach – ominięcie płacenia należnego CIT w konkretnym samorządzie terytorialnym. Wady te uniemożliwiają uznanie aktualnego systemu podziału CIT za sprawiedliwy.

Wielkość tej niesprawiedliwości jest możliwa do oszacowania. Zaproponowana w tym celu autorska metodyka jest kompleksowa, tj. przedstawia rozwiązania w trzech obszarach problemowych. Są to – wybór wzorca obrazującego najlepszy podział CIT w układach regionalnych i lokalnych; problem delimitacji w zakresie obszarów metropolitalnych; obrazowanie skomplikowanego zjawiska w prostym do obliczania i interpretacji wskaźniku. Zaprezentowany miernik – *MOP* – został przetestowany w czterech wariantach. Różnią się one od siebie w zakresie wskaźnika ekonomicznego wybranego za wzorec oraz miast uznawanych za metropolie. Obliczenia zostały wykonane dla lat 2012–2022, tak aby uchwycić linie trendu. Trzy warianty przedstawiają bardzo podobne wyniki *MOP*. Czwarty wariant przedstawia podobną linię trendu, lecz na nieco wyższych wartościach. Analizowany miernik we wszystkich latach oraz wariantach mieści się w przedziale 0,44–0,85, najczęściej przyjmując wartości w okolicach 0,5–0,6. Wyniki jednoznacznie wykazują istnienie optymalizacji przestrzennej CIT.

Bardziej szczegółowa analiza obrazuje nie tylko istnienie metropolii mających ponadnormatywne zyski z tytułu CIT, ale również przedstawia pogłębianie się tego problemu. Trendu tego nie zmieniło wystąpienie turbulencji pandemicznych i inflacyjnych. Co prawda rok 2021 we wszystkich wariantach odwraca niekorzystny trend, lecz jest to poprawa krótkotrwała, gdyż już w roku 2022 *MOP* znów wraca do poziomu z poprzednich lat. Wyjątkowość roku 2021 jest wynikiem nadzwyczajnie wysokiej liczby zgonów na obszarach niemietropolitalnych w Polsce oraz chwilowego zastoju w przyroście CIT płaconego w stolicy.

Niezależnie od wariantu obliczenia wykazują istnienie trzech podgrup w zakresie ponadnormatywnych zysków z CIT. Pierwsza charakteryzuje się bardzo dużymi niezasłużonymi dochodami z CIT, a należą do niej Warszawa, Poznań i Katowice. Druga również „zasysa” niezbędne dochody z innych obszarów, nie czyni jednak tego aż w tak wielkim stopniu. W tej grupie znajdują się Trójmiasto, Wrocław, Kraków, Łódź i Lublin. Wyszczególnić można także trzeci zbiór – tzw. metropolii regionalnych. Miasta wchodzące w skład tej grupy również mają ponadnormatywne zyski z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, jednakże przez wzgląd na ich wielkość skala tego zjawiska jest dużo mniejsza. Do tej kategorii można zaliczyć Toruń, Rzeszów oraz Płock⁹.

Przedstawione powyżej wyniki powinny być podstawą do dalszych badań nad optymalizacją przestrzenną CIT. Zaproponowany miernik może być modyfikowany w zakresie wzorca i obszarów metropolitalnych. Co więcej, może on obliczać również sprawiedliwość innych modeli podziału CIT, opierających się chociażby na płacach, produkcji czy sprzedaży. W związku z tym może być on wykorzystywany do badania sprawiedliwości systemów podziału CIT (lub podobnych podatków korporacyjnych) między samorządy terytorialne w innych krajach. Rekomenduje się przeprowadzanie takich obliczeń, korzystając z powyższej metodyki. Jednak i w Polsce tematyka ta wymaga wciąż wiele uwagi, ponieważ we wchodzącej właśnie w życie

⁹ Przez wzgląd na ograniczenia objętościowe artykułu nie przedstawiono wyników badań nad miastami powyżej 100 tysięcy ludności. Z nich jednakże jedynie Toruń oraz Rzeszów spełniły warunek pierwszy uznania za obszar metropolitalny (nie spełniły natomiast warunku drugiego). Płock spełnił zarówno pierwszy, jak i drugi warunek, jednak jego dobry wynik jest pochodną wyniku finansowego jednego przedsiębiorstwa. Co więcej, jest on bardzo niestabilny (w 2012 roku otrzymany CIT wynosił 3,09% całości podatku dzielonego na JST, w roku 2013 było to 0,37%, w 2014 – 0,62%). W związku z tym postanowiono uznać Płock tylko za metropolię regionalną.

dużej reformie finansowania JST nie została ona poruszona. W nowo przyjętej ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zapisy dotyczące podziału zebranego CIT między samorządy terytorialne nie zmieniły się bowiem względem poprzedniej ustawy (art. 14 ust. 1–2 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego). Na skutek tego problem dzielenia dochodów z tytułu CIT między samorządy terytorialne w układach regionalnych i lokalnych jest nadal bardzo aktualny.

Bibliografia

- Bank Danych Lokalnych (b.d.), <https://bdl.stat.gov.pl/bdl/start> [dostęp: 15.10.2024].
- Blaug M. (2000), *Teoria ekonomii. Ujęcie retrospektywne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Blöchliger H., Petzold O. (2009), *Finding the Dividing Line Between Tax Sharing and Grants: A Statistical Investigation*, „OECD Working Papers on Fiscal Federalism”, nr 10, Paris, <https://doi.org/10.1787/5k97b10vvbnw-en>
- Bogucka-Felczak M. (2016), *Przyczyny uzyskania przez jednostkę samorządu terytorialnego nienależnej kwoty z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych*, [w:] R. Krawczyk, A. Borowicz (red.), *Aktualne problemy samorządu terytorialnego po 25 latach jego istnienia*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 277–292.
- Bogucka-Felczak M. (2017), *Potencjał dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego – wybrane problemy*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, nr 18(2), s. 77–90.
- Dolewka Z. (2021), *Gospodarowanie zasobami finansowymi w polskim samorządzie terytorialnym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź–Kraków.
- Domański R. (2014), *Organiczny rozwój przestrzeni ekonomicznej w długim okresie. Model procesu rozwojowego*, „Studia Komitetu Przestrzennego Zagospodarowania Kraju PAN”, nr 157, s. 64–77.
- Famulska T., Dziemianowicz R., Biernacki K., Rogowska-Rajda B. (2019), *Wydajność fiskalna podatkowych źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Filipowicz K. (2016), *Oddziaływanie efektów grawitacyjnych na wybrane czynniki rozwoju ekonomicznego powiatów województwa dolnośląskiego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, nr 101, s. 223–240.
- Furman Ł. (2017), *Znaczenie udziałów we wpływach w podatkach dochodowych stanowiących dochód budżetu państwa dla jednostek samorządu terytorialnego w latach 2010–2015*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 485, s. 134–152, <https://doi.org/10.15611/pn.2017.485.11>
- Galiński P., Jackowska B. (2023), *Determinanty samodzielności finansowej powiatów*, „Wiadomości Statystyczne. The Polish Statistician”, nr 68(7), s. 1–24, <https://doi.org/10.59139/ws.2023.07.1>
- Geißler R., Hammerschmid G., Raffer Ch. (2019), *Local Public Finance in Europe. Country Reports*, Bertelsmann Stiftung, Berlin.
- Główny Urząd Statystyczny (2024), *Inwestycje i środki trwałe w gospodarce narodowej w latach 2019–2022*, Warszawa.
- Guziejewska B. (2021), *A Comparative Approach to Fiscal Illusions: a Synthesis of the Conclusions from a Polish Study in Relation to New Ideas and Empirical Research in Selected Countries*, „Comparative Economic Research. Central and Eastern Europe”, vol. 24(2), s. 7–21, <https://doi.org/10.18778/1508-2008.24.09>

- Kochański B. (2022), *Czy kurtoza mierzy spiczastość rozkładu?*, „Wiadomości Statystyczne. The Polish Statistician”, nr 67(11), s. 43–61, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0016.1039>
- Kot S., Jakubowski J., Sokołowski A. (2007), *Statystyka*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Kotlińska J. (2015), *Podział dochodów publicznych między państwo a samorząd terytorialny*, „Roczniki Ekonomiczne Kujawsko-Pomorskiej Szkoły Wyższej w Bydgoszczy”, nr 8, s. 34–52.
- Kwiatkowski E., Krzętowska A. (2021), *Zróżnicowanie rozwoju gospodarczego powiatów województwa mazowieckiego w latach 2010–2019*, [w:] A. Stępnia-Kucharska, M. Piekut (red.), *Współczesne problemy gospodarcze – gospodarki w czasach kryzysu. Część I*, Politechnika Warszawska, Kolegium Nauk Ekonomicznych i Społecznych, Płock, s. 120–139.
- Malicka L. (2023), *Co-moves of Sub-national and Central Government Tax Revenues in European Countries*, „Montenegrin Journal of Economics”, nr 19(2), s. 85–95, <https://doi.org/10.14254/1800-5845/2023.19-2.7>
- Małecki P., Mazurkiewicz M. (2024), *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
- Mazurek-Chwiejczak M. (2022), *Władztwo podatkowe jednostek samorządu terytorialnego państw UE w obszarze podatków dochodowych*, „Optimum. Economic Studies”, nr 109(3), s. 153–166, <https://doi.org/10.15290/oes.2022.03.109.11>
- Miszcuk A., Miszcuk M. (2021), *Lokalna polityka gospodarcza w Polsce*, Wydawnictwo Norbertinum, Lublin.
- Moreno A. (red.) (2012), *Local Government in the Member States of the European Union: A Comparative legal perspective*, National Institute of Public Administration, Madrid.
- Orankiewicz A., Turała M. (2024), *Local government autonomy and self-governance – the Polish perspective*, „Argumenta Oeconomica”, nr 52(1), s. 71–88, <https://doi.org/10.15611/aoe.2024.1.05>
- Parkoła A. (1978), *Mierzenie przemian strukturalnych w gospodarce*, „Ruch Prawniczy, Socjologiczny i Ekonomiczny”, nr 40(2), s. 131–146.
- Patrzalek L. (2019), *Finanse samorządu regionalnego we wspieraniu rozwoju regionu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Patrzalek L., Poniatowicz M., Guziejewska B., Kańduła S. (2022), *Od rozwoju do erozji finansów samorządu terytorialnego w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Pest P. (2014), *Wysokość udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych*, „Przegląd Prawa i Administracji”, nr 97, s. 117–127.
- Piwowarski R. (2022), *Czynniki determinujące występowanie luk podatkowych*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 2(359), s. 34–62, <https://doi.org/10.18778/0208-6018.359.03>
- Słownik języka polskiego PWN* (b.d.), hasło: *optymalizacja*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/optymalizacja.html> [dostęp: 4.10.2024].
- Sudra P. (2018), *Ewolucja kryteriów delimitacji wielkomiejskich układów osadniczych w Polsce*, „Przegląd Geograficzny”, nr 90(2), s. 181–208, <https://doi.org/10.7163/PrzG.2018.2.1>
- Surówka K. (2017), *Adekwatność dochodów JST do zakresu realizowanych zadań a problem ich samodzielności finansowej na przykładzie gmin oraz miast na prawach powiatu*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 485, s. 430–439, <https://doi.org/10.15611/pn.2017.485.34>
- Swianiewicz P. (2011), *Finanse samorządowe*, Wydawnictwo Municipium S.A., Warszawa.
- Szlezak-Matusewicz J. (2017), *Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie podatku od towarów i usług – ryzyko szacowania podstawy opodatkowania*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 87(3), s. 53–65, <https://doi.org/10.18276/frfu.2017.87/2-05>

- Trasberg V., Raffer Ch., Moissio A. (2021), *Local Government Tax Structure*, [w:] R. Geißler, G. Hammerschmid, Ch. Raffer (red.), *Local Public Finance. An International Comparative Regulatory Perspective*, Springer, Cham, s. 333–355, <https://doi.org/10.1007/978-3-030-67466-3>
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r., poz. 2805).
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2022 r., poz. 1526).
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2024 r., poz. 356).
- Ustawa z dnia 1 października 2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2024 r., poz. 1572).
- Werner A. (2013), *Pojęcie planowania i optymalizacji podatkowej*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, nr 126, s. 49–63.
- Werner A. (2018), *Nieustające reformy opodatkowania dochodów osób prawnych – perspektywa istotnych zmian ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w latach 2012–2017*, „Analizy i Studia CASP”, nr 5(1), s. 3–24.
- Winiarski B. (2006), *Polityka gospodarcza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Wołodkiewicz-Donimirski Z. (2009), *Wartość dodana generowana przez przedsiębiorstwa, ze szczególnym uwzględnieniem eksporterów*, „Studia BAS”, nr 3(11), s. 1–8.
- Wójtowicz K. (2013), *Udziały samorządów w podatkach państwowych – własne czy obce źródło dochodów JST? Dylematy teorii a praktyka budżetowa wybranych państw*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 306, s. 501–512.
- Wójtowicz K. (2021), *Udziały jednostek samorządu terytorialnego w podatkach państwowych*, „Studia BAS”, nr 65(1), s. 147–169, <https://doi.org/10.31268/StudiaBAS.2021.09>
- Zientarski K. (2022), *Dochody jednostek samorządu terytorialnego jako miernik zrównoważonego rozwoju w przekroju przestrzennym*, [w:] A. Prusek (red.), *Współczesne wyzwania rozwojowe w okresie turbulencji w gospodarce światowej*, „Zeszyty Naukowe WSGIZ”, nr 2, s. 55–85.
- Zientarski K. (2024), *Ocena sytuacji finansowej polskich jednostek samorządu terytorialnego w 2022 roku z wykorzystaniem metod taksonometrycznych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 68(3), s. 41–55, <https://doi.org/10.15611/pn.2024.3.04>
- Zimnoch K. (2018), *Wartość dodana przedsiębiorstw spółdzielczych w skali lokalnej i regionalnej*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Białostockiej, Białystok.
- Zimnoch K., Mazur B. (2018), *Value Added as a Measure of Social Role of Cooperatives*, „Eurasian Journal of Business and Management”, nr 6(1), s. 42–51, <http://doi.org/10.15604/ejbm.2018.06.01.004>

The Injustice of the Current CIT Allocation System Among Local Government Units in Poland

Abstract:

The aim of the article is to promote awareness of the issue of dividing corporate income tax among local government units and its current inequity in Poland. A review of the literature reveals that this topic is rarely addressed despite its significance. To address this gap, the article not only presents the factual state of affairs as described in existing literature but also undertakes extensive conceptualization and operationalization, introducing the term “spatial optimization of CIT.”

The study employs quantitative research methods following the quantification process. These methods include calculating an original indicator of spatial optimization of CIT, which measures the fairness of the corporate income tax allocation system among LGUs. The research explores four variants of this indicator. The concept of fairness has been operationalized and is presented as the distance from an ideal spatial allocation model of CIT. The study also establishes original criteria to verify the validity of metropolitan area delimitations.

The research, conducted for the years 2012–2022, unequivocally demonstrates a high level of unfairness in the current CIT allocation system among LGUs. Interestingly, the spatial optimization indicators across different variants show similar values and trend lines. The results confirm that certain metropolitan areas in Poland enjoy disproportionately high CIT revenues. These metropolitan areas can be grouped into three categories. The first group, characterized by the highest levels of CIT absorption from other regions, includes Warsaw, Poznań, and Katowice. The second group, where the scale of this phenomenon is smaller, includes the Tri-City (Gdańsk, Gdynia, Sopot), Wrocław, Kraków, Łódź, and Lublin. Finally, metropolitan areas such as Rzeszów, Toruń, and Płock are identified as regional absorbers.

The study recommends continued research into the injustice of CIT allocation at regional and local levels in Poland. It also suggests exploring alternative solutions regarding delimitations, adopted allocation models, and time periods. Applying the proposed methodology to other potential factors influencing CIT revenue disparities among LGUs would be highly beneficial. Such an approach offers the potential to estimate the level of injustice in analogous tax systems in other countries.

This work is the first to comprehensively and systematically address the issue of CIT allocation among LGUs in Poland. It also represents the first attempt to estimate the level of injustice in the CIT allocation system using an original methodology. The study positively verifies the hypothesis that both gross value added per capita and gross value of fixed assets in enterprises per capita can serve as benchmarks in the analysis, as they yield similar results in the spatial optimization indicators.

Keywords: CIT, Local Government Units, tax system fairness, spatial optimization of CIT

JEL: H25, H71, K34, R12

	© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY (https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)
	Received: 2023-11-24; revised: 2025-01-06. Accepted: 2025-02-14 This journal adheres to the COPE's Core Practices https://publicationethics.org/core-practices