

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 404

## Finanse samorządu terytorialnego

Redaktorzy naukowi

Leszek Patrzalek

Hanna Kociemska



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korłub  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Hanna Jurek  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-537-7**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Marcin Będzieszak:</b> Opłaty w budżetach miast na prawach powiatów w Polsce – dodatkowe obciążenie społeczności lokalnej czy instrument równoważenia budżetów.....	11
<b>Kamil Borowski:</b> Budżet partycypacyjny jako instrument kształtowania polityki budżetowej i zarządzania finansami JST na przykładzie miasta Łódź.....	24
<b>Bożena Ciupek, Piotr Kania:</b> Determinanty reguł fiskalnych w zarządzaniu zadłużeniem jednostek samorządowych.....	37
<b>Jan Czempas:</b> Gminy górnicze – rozwój czy stagnacja? .....	53
<b>Ryta Dziemianowicz, Renata Budlewska:</b> <i>Czy tax expenditures</i> stosowane w podatkach państwowych mają wpływ na dochody JST? Przyczynek do dyskusji.....	68
<b>Teresa Famulska, Beata Rogowska-Rajda:</b> VAT a działalność jednostek samorządu terytorialnego – wybrane problemy.....	86
<b>Beata Zofia Filipiak:</b> Instrumenty rynku kapitałowego w finansowaniu jednostek samorządu terytorialnego.....	103
<b>Sławomir Franek:</b> Budżet zadaniowy w jednostkach samorządu terytorialnego – specyfika stosowanych rozwiązań.....	115
<b>Dagmara Hajdys:</b> Konsultacje społeczne jako jedna z determinant współpracy sektora publicznego z partnerem prywatnym w formule partnerstwa publiczno-prywatnego.....	125
<b>Sławomira Kańduła:</b> Wyrównywanie wydatków gmin – zasadność, przedmiot, zakres i źródła finansowania.....	137
<b>Hanna Kociemska:</b> Ryzyko w partnerstwie publiczno-prywatnym w teorii finansów publicznych i w praktyce.....	158
<b>Katarzyna Maj-Waśniowska:</b> Dylematy funkcjonowania społeczeństwa obywatelskiego w Polsce.....	170
<b>Małgorzata Ofiarska:</b> Udziały we wpływach z opłat produktowych jako źródło dochodów samorządu województwa.....	190
<b>Zbigniew Ofiarski:</b> Zasady i przesłanki stosowania z urzędu ulg w zapłacie należności o charakterze cywilnoprawnym przypadających jednostkom samorządu terytorialnego.....	204
<b>Jarosław Olejniczak:</b> Efektywność wydatków publicznych a mechanizm uzupełniania dochodów budżetów gmin w ramach subwencji ogólnej na przykładzie gmin miejsko-wiejskich województwa dolnośląskiego.....	219

<b>Leszek Patrzalek:</b> Subwencja ogólna jako instrument korekcyjno-wyrównawczy w systemie finansów samorządu terytorialnego .....	238
<b>Marzanna Poniatowicz:</b> Determinanty autonomii dochodowej samorządu terytorialnego w Polsce.....	245
<b>Alicja Sekuła, Bartosz Julkowski:</b> Pomiar efektywności wydatków budżetowych dużych miast w Polsce .....	265
<b>Jolanta Szolno-Koguc:</b> Problem zadłużenia miast metropolitalnych w Polsce	283
<b>Joanna Śmiechowicz:</b> Partnerstwo publiczno-prywatne w sektorze dróg – ocena dotychczasowych doświadczeń i możliwości implementacji przez samorząd terytorialny .....	296
<b>Katarzyna Wójtowicz:</b> System planowania przestrzennego a stabilność fiskalna polskich gmin .....	311
<b>Marek Zdebel:</b> Udzielanie ulg w płatności podatków przez samorządowe organy podatkowe .....	328

## Summaries

<b>Marcin Będzieszak:</b> Fees in the budgets of cities with the powers of powiat in Poland – additional burden of local community or an instrument of budgets balancing .....	11
<b>Kamil Borowski:</b> Participatory budgeting as an instrument to create budgetary policy and management of local governments finances on the example of the city of Łódź.....	24
<b>Bożena Ciupek, Piotr Kania:</b> Fiscal rules factors in the management of local government debt .....	37
<b>Jan Czempas:</b> Mining municipalities – development or stagnation? .....	53
<b>Ryta Dziemianowicz, Renata Budlewska:</b> Do tax expenditures used in the state taxes affect incomes of the self-government units? a contribution to the discussion .....	68
<b>Teresa Famulska, Beata Rogowska-Rajda:</b> VAT in the context of the activity of local authorities – selected problems .....	86
<b>Beata Zofia Filipiak:</b> Capital market instruments in the financing of local government units .....	103
<b>Sławomir Franek:</b> Performance budgeting in polish local government – specific characteristics.....	115
<b>Dagmara Hajdys:</b> Public consultations as one of determinants of co-operation between public-private sector and a private partner in the PPP formula.....	125
<b>Sławomira Kańduła:</b> Reducing of municipalities expenditures – the justification, subject, scope and sources of financing .....	137
<b>Hanna Kociemska:</b> Risk in public-private partnership in the theory of public finance and in practice .....	158
<b>Katarzyna Maj-Waśniowska:</b> Dilemmas of civil society in Poland.....	170

---

<b>Malgorzata Ofiarska:</b> Shares in revenues from product charges as a source of voivodeship self-government incomes.....	190
<b>Zbigniew Ofiarski:</b> Terms and conditions for the application of <i>ex officio</i> reliefs in payment of dues of a civil law nature attributable to local government units.....	204
<b>Jarosław Olejniczak:</b> Efficiency of public spending vs. a mechanism of supplementing revenues of communes' budgets as part of general subsidy on the example of the urban-rural communes of the Lower Silesia Voivodeship.....	219
<b>Leszek Patrzalek:</b> General subvention as a correctional-compensation instrument in the local government finance system.....	238
<b>Marzanna Poniatowicz:</b> Determinants of the revenue autonomy of the local government in Poland.....	245
<b>Alicja Sekuła, Bartosz Julkowski:</b> Measuring Polish cities expenditure efficiency.....	265
<b>Jolanta Szolno-Koguc:</b> Debt problem of metropolitan cities in Poland.....	283
<b>Joanna Śmiechowicz:</b> Public-private partnership in the road sector – evaluation of past experience and possibilities of implementation by local governments in Poland.....	296
<b>Katarzyna Wójtowicz:</b> Spatial planning system vs. fiscal sustainability of Polish local governments.....	311
<b>Marek Zdebel:</b> Granting tax payment abatements by self-government tax organs.....	328

**Ryta Dziemianowicz, Renata Budlewska**

Uniwersytet w Białymstoku

e-mails: r.dziemianowicz@uwb.edu.pl; r.budlewska@uwb.edu.pl

---

## **CZY TAX EXPENDITURES STOSOWANE W PODATKACH PAŃSTWOWYCH MAJĄ WPŁYW NA DOCHODY JST? PRZYCZYNEK DO DYSKUSJI**

### **DO TAX EXPENDITURES USED IN THE STATE TAXES AFFECT INCOMES OF THE SELF-GOVERNMENT UNITS? A CONTRIBUTION TO THE DISCUSSION**

---

DOI: 10.15611/pn.2015.404.05

**Streszczenie:** *Tax expenditures* to pośrednie wydatki publiczne, które powstają w wyniku zastosowania specjalnych ulg podatkowych, realizujących określone cele społeczno-ekonomiczne oraz przynoszących korzyści finansowe tylko wybranym grupom podatników. Mogą występować w konstrukcji wszystkich podatków – zarówno państwowych, jak i lokalnych. Nie podlegają kontroli właściwej innym wydatkom publicznym, a ich wprowadzenie nie napotyka na ograniczenia wynikające z procedury budżetowej. Wykorzystanie *tax expenditures* tworzy iluzję fiskalną przede wszystkim w odniesieniu do wysokości wydatków publicznych (np. pozornie je obniżając, wprowadzając część wydatków poza budżetem), jednocześnie obniża dochody podatkowe z poszczególnych tytułów. Współczesna debata na temat *tax expenditures* oraz ich wpływu na dochody budżetowe koncentruje się przede wszystkim na podatkach państwowych oraz wynikających z tego problemach podsektora rządowego. Rzadko dyskusja ta wykracza poza ten obszar i dotyczy podsektora samorządowego. Jeżeli już jest podejmowana, to koncentruje się jedynie na analizie strat budżetów lokalnych wynikających z użycia *tax expenditures* w podatkach lokalnych. Wpływ lokalnych *tax expenditures* na dochody własne JST może być jednak, mimo że w ograniczonym stopniu, kontrolowany przez samorządy terytorialne. Biorąc jednak pod uwagę fakt, że w dochodach własnych JST dochody z udziałów w państwowych podatkach dochodowych stanowiły w 2014 r. ok. 42,1% (CIT – 6,5% i PIT – 35,6%), należy zadać pytanie o wpływ *tax expenditures* stosowanych w podatkach państwowych na dochody własne JST. Jest to o tyle istotne, że samorządy terytorialne nie posiadają w tym zakresie żadnego, nawet ograniczonego władztwa podatkowego, nie mają też możliwości kształtowania ich wysokości. Celem artykułu jest analiza konsekwencji budżetowych stosowania *tax expenditures* w państwowych podatkach dochodowych z punktu widzenia dochodów JST. Opracowanie jest jednocześnie próbą odpowiedzi na pytanie: ile kosztuje społeczność lokalną użycie w polskim systemie podatkowym konstrukcji zaliczanych do kategorii *tax expenditures*. Tekst przygotowano na podstawie studiów literaturowych oraz analizy danych publikowanych przez Ministerstwo Finansów.

**Słowa kluczowe:** finanse JST, podatki lokalne, władztwo podatkowe, *tax expenditures*.

**Summary:** Tax expenditures are indirect public spending, which are created as a result of applying special tax reliefs, realizing specific social and economic goals and bringing financial benefits only for selected taxpayer groups. They can be found in the structure of all taxes, both state and local ones. They are not subject to the control proper to other public spending, and their introduction does not encounter restrictions resulting from the budget procedure. Making use of tax expenditure creates a fiscal illusion, above all with reference to the amount of public spending (e.g. seemingly reducing them, introducing a part of expenses outside the budget), at the same time reduces tax incomes by specific ways. A current debate on tax expenditures and their impact on the budget revenue is above all focused on the state taxes and the problems of the government subsector resulting from this. It is very rare that the discussion goes beyond this area and concerns the self-government subsector. If it is entered into, it focuses only on the analysis of the local budget losses resulting from the use of tax expenditures within the local taxes. The impact of the local tax expenditures on the self-government units' (JST) own income can be, however, to a limited extent, controlled by the self-government units. After all, taking into consideration the fact that in JST own incomes, the incomes from the shares in the state income taxes constituted about 42,1% (CIT 6,5% i PIT 35,6%) in 2014, then one should ask a question concerning the impact of tax expenditures used in the state taxes on JST own incomes. It is very important due to the fact that the self-government units do not have any, even limited tax control in this respect. They do not have an opportunity to shape their amounts either. The aim of this article is to analyze the budget consequence of using the tax expenditures in the state income taxes from the point of view of the JST incomes. This study, at the same time, is an attempt to answer the question: how much does the use of the constructions included in the tax expenditures category in the Polish tax system cost the local society. The text was prepared based on the literary studies and the data analysis published by the Ministry of Finance.

**Keywords:** local government finance, local taxes, taxing power, tax expenditures.

## 1. Wstęp

Istotą samorządności terytorialnej jest jej samodzielność finansowa. Z perspektywy przyznanych kompetencji w zakresie kształtowania dochodów jednostek samorządów terytorialnych (JST) w Polsce nie jest to jednak zadanie proste. Do kategorii dochodów zasilających budżety JST zalicza się obecnie dochody własne, subwencje ogólne i dotacje. Szczególną kategorią, zwłaszcza z punktu widzenia samodzielności, są dochody własne, do której ustawodawca zaliczył nie tylko dochody z tzw. podatków lokalnych, ale także udziały w podatkach państwowych, tj. w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych, które budzą wiele kontrowersji. Wymienione źródła dochodów różnią się pod względem zakresu lokalnego władztwa podatkowego, w Polsce i tak występującego w ograniczonym zakresie. Poza tym nie wszystkie szczeble samorządu mają możliwość oddziaływania na swoje dochody własne. Gminy, jako jedyni beneficjenci dochodów z podatków lokalnych, korzystają z aktywnego władztwa podatkowego w zakresie kształtowania niektórych elementów konstrukcyjnych wybranych podatków, tj. stawek i przedmiotu opodatkowania, jednak w ściśle ustalonych granicach określonych przepisami Ustawy o podatkach

i opłatach lokalnych [Ustawa z 12 stycznia 1991 r. ...]. JST, niezależnie od stopnia, nie mają natomiast wpływu na wysokość otrzymywanych udziałów w dochodach z podatków państwowych, w tym przypadku mają jedynie prawo do przejmowania dochodów z tego tytułu (tzw. bierne władztwo podatkowe). Konstrukcja tych danin, także w zakresie ulg i zwolnień podatkowych, jest kontrolowana wyłącznie przez władze państwowe.

Wskazany problem, tj. ograniczanie dochodów podatkowych JST, następujące w wyniku zmian w systemie podatkowym wprowadzanych bezpośrednio przez ustawodawcę, a będących efektem władztwa w zakresie stanowienia danin publicznych<sup>1</sup>, jest rzadko dostrzegany i dyskutowany w literaturze przedmiotu. Należy tu przede wszystkim zwrócić uwagę na tzw. *tax expenditures*, definiowanych jako pośrednie wydatki publiczne powstające w wyniku zastosowania w prawie podatkowym instrumentów obniżających obciążenie podatkowe wybranych grup podatników. Ulgi podatkowe wprowadzane przez ustawodawcę z założenia służą osiągnięciu określonego celu społeczno-ekonomicznego, który niekoniecznie musi być zgodny z prowadzoną przez JST polityką. Jednocześnie władze samorządowe muszą się godzić na każde zmniejszenie dochodów z tego tytułu, wynikające z użytych w konstrukcji tych podatków i zapisanych w ustawach *tax expenditures* (np. z wprowadzeniem nowych ulg ustawowych, ze zwiększeniem limitu ulg itd.).

Wykorzystanie *tax expenditures* tworzy iluzję fiskalną przede wszystkim w odniesieniu do wysokości wydatków publicznych (np. pozornie je obniżając, wprowadzając część wydatków poza budżetem), jednocześnie jednak obniża wpływy podatkowe z poszczególnych tytułów. Jednostki samorządu terytorialnego ponoszą tego konsekwencje w postaci niższych dochodów w dwóch obszarach. Uszczuplenie dochodów wynika z jednej strony z zastosowania ulg podatkowych zmniejszających dochody własne JST, tj. pochodzące z podatków zaliczanych do kategorii lokalnych. W tym przypadku gminy, jako jedyni beneficjenci tych dochodów, mogą przynajmniej w ograniczonym stopniu to kontrolować. Z drugiej jednak strony, *tax expenditures* są również realizowane w państwowych podatkach dochodowych, co uszczupla dochody pochodzące z udziałów w tych podatkach i na to JST w Polsce nie mają już żadnego wpływu.

Dochody z udziałów w państwowych podatkach dochodowych w dochodach własnych JST stanowiły w 2014 r. ok. 42,1% (CIT – 6,5% i PIT – 35,6%). Natomiast współczesna debata na temat *tax expenditures* oraz ich wpływu na dochody budżetowe ogranicza się przede wszystkim do podatków państwowych i wynikających z tego problemów podsektora rządowego. Rzadko dyskusja ta wykracza poza ten obszar i dotyczy podsektora samorządowego, warto to jednak zmienić.

---

<sup>1</sup> Władztwo stanowienia danin publicznych jest definiowane jako prowadzenie polityki w zakresie kształtowania danin publicznych oraz projektowania i tworzenia prawa daninowego, a także uprawnienia do kształtowania modelu stanowienia danin publicznych [Kulicki 2010].



Celem artykułu jest analiza konsekwencji budżetowych stosowania *tax expenditures* w państwowych podatkach dochodowych z punktu widzenia dochodów JST. Opracowanie jest jednocześnie próbą odpowiedzi na pytanie: ile kosztuje społeczność lokalną użycie w polskim systemie podatkowym konstrukcji zaliczanych do kategorii *tax expenditures*. Tekst przygotowano na podstawie studiów literaturowych i analizy danych publikowanych przez Ministerstwo Finansów.

## 2. Istota i znaczenie koncepcji *tax expenditures* w systemie fiskalnym państwa

Za autora koncepcji *tax expenditures*<sup>2</sup> uważany jest Stanley S. Surrey, profesor prawa na Uniwersytecie Harwarda, pełniący funkcję asystenta Sekretarza Skarbu za prezydentury Kennedy'ego. Surrey zwrócił uwagę na to, że stosowanie niektórych ulg, zniżek czy zwolnień podatkowych jest podobne w skutkach do bezpośrednich wydatków budżetowych. Cele niektórych ulg podatkowych zdaniem Surrey'a są zbieżne z celami realizowanymi przez bezpośrednie wydatki budżetowe. *Tax expenditures* „(...) określane jako bodźce podatkowe lub podatkowe subwencje, stanowią odstępstwo od normalnej struktury podatkowej i faworyzują poszczególne branże, rodzaje działalności czy kategorie podatników. Przybierają one wiele form, takich jak stałe wyłączenia z opodatkowania, odroczenia zobowiązań podatkowych, kredyty podatkowe czy specjalne stawki, natomiast niezależnie od formy, te odejścia od normatywnej struktury podatku stanowią rządowe wydatki dla uprzywilejowanych działań lub grup, dokonywane przez system podatkowy, nie zaś przez bezpośrednie dotacje, pożyczki, czy inne formy pomocy rządu” [Surrey 1973].

Można zatem stwierdzić, że Surrey utożsamiał *tax expenditures* z wydatkami realizowanymi przez system podatkowy oraz z dwoma, odmiennymi częściami konstrukcyjnymi danego podatku. Pierwsza z nich obejmuje strukturalne elementy niezbędne do jego funkcjonowania (tzw. *normative tax structure*), np. definicję dochodu, ustalenie zasad jego wyliczania, rodzaj oraz kształt skali podatkowej, przyjęte stawki podatku. Uogólniając, są to elementy konstrukcji podatku, które powinny określać obowiązek podatkowy nałożony na każdego podatnika. Drugą część podatku stanowią różnego rodzaju ulgi podatkowe, które – z punktu widzenia konstrukcji podatku – powodują odejście od normatywnej konstrukcji podatku, zaś w istocie uprzywilejowują ściśle określone grupy podatników, czy też działalności. Dlatego

<sup>2</sup> Po raz pierwszy pojęcia *tax expenditures* użyto pod koniec lat sześćdziesiątych. Zastosowanie tego złożonego terminu nie było przypadkowe. Używając określenia *tax expenditures*, a nie „ulgi podatkowe”, Surrey chciał przede wszystkim zaszokować ustawodawców i zmusić ich do uznania, że konstrukcje zaliczane do tej kategorii powinny być poddane tej samej ocenie merytorycznej, co bezpośrednie wydatki publiczne. Zamiarem Surreya było więc podkreślenie podobieństwa niektórych ulg zmniejszających obciążenia podatkowe do bezpośrednich wydatków publicznych, realizujących określony cel społeczno-ekonomiczny (lub ewentualnie polityczny) finansowanych bezpośrednio z budżetu. Szerzej [Dziemianowicz (red.) 2015].

też *tax expenditures* najczęściej definiuje się przez pryzmat tego podziału, jako instrumenty wkomponowane w konstrukcję podatku, powodujące odejście od jego normatywnej podstawy, po to by faworyzować określone działalności lub określone kategorie osób.

Rozważania teoretyczne podkreślające pewne podobieństwo ulg podatkowych do wydatków publicznych znaleźć można także w publikacjach Pechmana [1957] oraz MacKenna [1963]. Próby definiowania *tax expenditures* w podobny sposób jak Surrey podejmowali także J. Willis i P. Hardwick, podkreślając, że są to zwolnienia lub ulgi, nie wchodzące w skład podstawowej struktury określonego podatku, realizujące inny cel niż fiskalny [Collier 2003]. Natomiast zdaniem M. Wilkinsona [1992] *tax expenditures* mają, poprzez osiągnięcie korzyści podatkowych, zachęcić wybrane grupy podatników do określonego działania. W jego opinii wprowadzaniu odstępstw od ogólnych zasad opodatkowania przyświecają przede wszystkim cele społeczne i gospodarcze. Skutkiem ich stosowania jest natomiast zmniejszenie podstawy opodatkowania i zwiększenie dochodów po stronie podatnika [Dziemianowicz 2010]. S. James i Ch. Nobes [1987] stwierdzają, że konstrukcje te występują wówczas, gdy konkretne grupy podatników lub działalności objęte są fiskalnymi korzyściami. Nie mają one jednak postaci bezpośrednich subwencji, lecz funkcjonują jako instrumenty redukujące zobowiązania podatkowe. R. Altshuler i R.D. Dietz [2008] określają *tax expenditures* jako wydatki publiczne realizowane przez system podatkowy za pomocą specjalnych ulg podatkowych, które prowadzą do obniżenia obciążeń podatkowych wybranych grup podatników<sup>3</sup>.

Definicje *tax expenditures* formułują także instytucje międzynarodowe, które zwracając uwagę na transparentność finansów publicznych, zauważają konieczność monitorowania konsekwencji fiskalnych tych instrumentów. Międzynarodowy Fundusz Walutowy (IMF) akcentuje przede wszystkim straty w dochodach budżetu i w związku z tym stwierdza, że *tax expenditures* to utracone dochody podatkowe, będące efektem zastosowania specjalnych przywilejów podatkowych. Bank Światowy definiuje *tax expenditures* jako odejście od standardu podatkowego [Dziemianowicz (red.) 2015]. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) za *tax expenditures* uznaje odejście od ogólnie przyjętych zasad albo tzw. wzorca/standardu podatku, które pozwala na osiągnięcie korzyści podatkowych dla szczególnych typów działalności lub grup podatników, czyli odejście od tzw. normalności, przy czym kryterium „normalności” jest zazwyczaj system podatkowy danego kraju. OECD wyodrębnia pięć kategorii zaliczających się do *tax expenditures*, tj.: ulgi i potrącenia, zwolnienia oraz wyłączenia, redukcję stawek podatkowych, odroczenie płatności, kredyt podatkowy [OECD 2010].

Wszystkie wymienione kategorie wchodzą w zakres szeroko rozumianych ulg podatkowych. Nasuwa się zatem pytanie: czy każda ulga kwalifikowana jest do kategorii *tax expenditures*? Jeżeli nie, to jak wyodrębnić *tax expenditures* ze zbioru ulg

<sup>3</sup> Szerzej na temat koncepcji *tax expenditures* [Dziemianowicz (red.) 2015].

podatkowych? Istotną cechą *tax expenditures* jest fakt, że realizują zazwyczaj określone cele społeczno-ekonomiczne, ale równocześnie mogą być zastąpione przez bezpośrednie wydatki publiczne. Można zatem przyjąć założenie, że ulgą podatkową jest każdy mechanizm obniżający podatek (kryterium ilościowe), także ten o charakterze technicznym, natomiast *tax expenditures* jest częścią ulg podatkowych i wyodrębnia się je przede wszystkim na podstawie określonych cech jakościowych. Redukcja podatku w jednym i drugim przypadku oznacza wsparcie finansowe dla podatnika wykorzystującego te konstrukcje. Państwo rezygnuje z części wpływów, ma to skutek podobny, zarówno dla budżetu, jak i podatnika, jak dokonanie określonych wydatków publicznych. Nie zawsze jednak taki mechanizm zmniejszający obciążenia może być zastąpiony przez wydatek bezpośredni. Ulgi podatkowe stosowane są także ze względów technicznych, w celu uproszczenia rozliczeń, a także, żeby np. wyeliminować podwójne opodatkowanie, mogą również mieć charakter powszechny i nie faworyzować żadnej grupy podatników. Dlatego też głównym kryterium wyodrębnienia *tax expenditures* wydaje się możliwość ich zastąpienia przez alternatywny program publiczny, finansowany bezpośrednio ze środków budżetowych oraz ich selektywność<sup>4</sup>.

Zmniejszenie obciążenia podatkowego faworyzowanych grup podatników jest wymierne – jego wartość można ustalić np. na podstawie wysokości podatku należnego w sytuacji, gdyby dany podatnik nie miał możliwości skorzystania z preferencyjnego instrumentu. Wysokość zmniejszonego podatku pobranego od podatnika – ze względu na zastosowanie preferencyjnych ulg podatkowych – wpływa na zmniejszenie dochodów podatkowych budżetu państwa. Wynika stąd, że w rzeczywistości *tax expenditures* są wydatkami publicznymi realizowanymi w formie zaniechania poboru części podatku lub zamierzonego uszczuplenia dochodów podatkowych, które realizują określone cele polityki państwa. *Tax expenditures* pozostają w przeciwieństwie do funkcji fiskalnej systemu podatkowego i, podobnie jak tradycyjne wydatki publiczne, realizują funkcję alokacyjną oraz wyjątkowo mają charakter wąskiej redystrybucji [Dziemianowicz (red.) 2015]. Wspólną cechą *tax expenditures* jest więc osiągnięcie celów ekonomicznych oraz społecznych polityki państwa, i w tym sensie są alternatywnym narzędziem ich realizacji w stosunku do tradycyjnie realizowanych wydatków budżetowych, udzielanych pożyczek państwowych i gwarancji udzielanych ze środków publicznych.

Skutki fiskalne *tax expenditures* realizowanych przez ulgi podatkowe w Polsce szacowane są przez Ministerstwo Finansów w raportach zatytułowanych *Preferencje podatkowe w Polsce*. Ministerstwo Finansów dokonuje identyfikacji i szacowania *tax expenditures* od 2009 r., przy czym identyfikowane i szacowane są zarówno preferencje funkcjonujące w podatkach państwowych, jak i lokalnych. Wsparcie w takiej formie w 2013 r. wyniosło 85 mld zł, co stanowiło 5,2% PKB [Ministerstwo Finansów 2015]. W ciągu pięciu ostatnich lat wartość preferencji podatkowych sys-

<sup>4</sup> Szerzej [Dziemianowicz (red.) 2015].

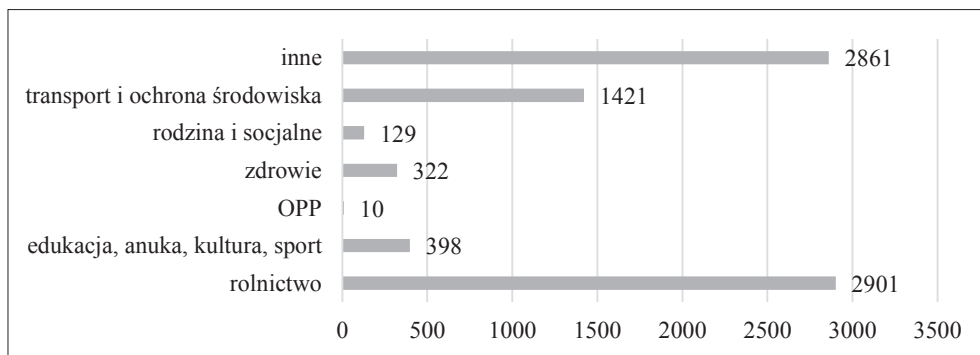
tematycznie wzrastała. Blisko 10% globalnej wartości preferencji w polskim systemie podatkowym była realizowana przez ulgi podatkowe zastosowane w podatkach lokalnych (patrz tab. 1). W 2013 r. wartość tego wsparcia wyniosła 8 mld zł, tj. 0,5% PKB.

**Tabela 1.** *Tax expenditures* w podatkach państwowych i lokalnych w latach 2009-2013

Ulgi i zwolnienia podatkowe	2009	2010	2011	2012	2013
Podatki państwowe					
mln zł	59 517	67 241	72 041	73 795	76 945
% PKB	4,43	4,75	4,73	4,63	4,69
Podatki lokalne					
mln zł	6 337	6 457	7 093	7 762	8 042
% PKB	0,47	0,47	0,47	0,49	0,49

Źródło: [Ministerstwo Finansów 2015].

Głównym obszarem wsparcia w 2013 r. było rolnictwo, do którego trafiły wydatki realizowane przez ulgi w podatkach lokalnych w wysokości prawie 3 mld (0,18% PKB). Transport i ochronę środowiska zasililo 1,4 mld zł (0,09% PKB) (patrz rys. 1). Wartość *tax expenditures* występujących w podatkach lokalnych w 2013 r. w stosunku do 2012 r. wzrosła o 0,3 mld zł [Ministerstwo Finansów 2015].



**Rys. 1.** Obszary wsparcia realizowanego przez *tax expenditures* w podatkach lokalnych w latach 2009-2013

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ministerstwo Finansów 2015].

*Tax expenditures* występujące w podatkach lokalnych to z jednej strony wsparcie określonych obszarów gospodarki, z drugiej jednak ewidentne zmniejszenie dochodów JST, a w zasadzie w tym przypadku przede wszystkim gmin. Niestety, to nie

wszystkie straty JST wynikające z zastosowania tych konstrukcji w polskim systemie podatkowym. W prezentowanych raportach Ministerstwo Finansów zapomina o oszacowaniu strat budżetów JST wynikających ze stosowania *tax expenditures* w państwowych podatkach dochodowych. W 2013 r. wartość *tax expenditures* w podatkach dochodowych wynosiła ok. 32 mld zł, z tego ok. 61% wystąpiło w PIT [Ministerstwo Finansów 2015]. Czy można więc te wartości pominąć?

### **3. *Tax expenditures* jako czynnik ograniczający wydajność podatków lokalnych w Polsce**

Dochody jednostek samorządu terytorialnego są zróżnicowane ze względu na ich strukturę wewnętrzną. Do kategorii dochodów JST ustawodawca zaliczył takie źródła dochodów, jak dochody własne, subwencje ogólne oraz dotacje. Z punktu widzenia samodzielności finansowej samorządu terytorialnego najbardziej istotne są te dochody, które samorządy terytorialne mogą kształtować, a więc posiadają wobec nich władztwo podatkowe. W obecnie funkcjonującym systemie finansowania jednostek samorządu terytorialnego w Polsce władztwem podatkowym w zakresie dochodów własnych dysponują wyłącznie gminy, ponieważ jedynie tej kategorii samorządów przyznano prawo przejmowania i kształtowania dochodów pochodzących z podatków i opłat lokalnych.

Należy jednak pamiętać, że zgodnie z art. 217 polskiej Konstytucji [Konstytucja 1997] nakładanie ulg podatkowych jest możliwe tylko w drodze ustawy. Samodzielna gospodarka finansowa gminy nie oznacza więc pełnej dobrowolności pobierania tych dochodów i dysponowania nimi [Kornberger-Sokołowska 2001]. Ramy te dodatkowo określa art. 168 Konstytucji, który stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Można zatem stwierdzić, że granicę lokalnego władztwa podatkowego gminy wyznaczają art. 217 i 168 Konstytucji RP, nie dając jej pełnego władztwa nawet w zakresie podatków lokalnych. W konsekwencji to ustawodawca, a nie samorząd terytorialny, decyduje o kluczowych elementach konstrukcyjnych tych podatków.

Ustawodawca ograniczył prawo do prowadzenia autonomicznej polityki podatkowej gmin, umożliwiając, po pierwsze, określenie stawek oraz zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności podatków i opłat lokalnych, oraz po drugie, określenie ulg i zwolnień podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych [Dowgier 2007]. Za pomocą wymienionych elementów konstrukcji podatku gminy mogą realnie oddziaływać na wydajność podatków samorządowych [Felis 2014]. Prawo do wpływania na określone elementy konstrukcyjne podatku pozwala zatem gminom prowadzić własną politykę podatkową i wykorzystywać podatek do stymulowania aktualnych i potencjalnych płatników do preferowanych przez daną jednostkę zachowań [Śmiechowicz 2014]. W tym sensie podatki lokalne są instrumentem osiągnięcia sformułowanych przez samorządy celów polityki ekonomicznej i społecznej.

**Tabela 2.** Struktura dochodów własnych gmin<sup>a</sup> w latach 2009-2013 (mln zł)

Wyszczególnienie	2009	2010	2011	2012	2013
Razem dochody własne, z tego:	49 499	51 753	55 056	57 698	60 684
CIT	2 019	1 780	2 017	1 999	1 852
PIT	20 395	20 362	22 309	23 378	24 654
Udziały w podatkach państwowych razem	22 414	22 142	24 326	25 377	26 506
Udziały w podatkach państwowych jako % dochodów własnych	45,28%	42,79%	44,18%	43,98%	43,68%
Podatek rolny	1 239	989	1 062	1 546	1 665
Podatek od nieruchomości	14 190	15 122	16 253	17 603	18 729
Podatek leśny	183	165	188	227	228
Podatek od środków transportowych	840	857	884	917	941
Podatki lokalne z ograniczonym władztwem podatkowym razem	16 452	17 134	18 388	20 292	21 563
Podatki lokalne z ograniczonym władztwem podatkowym jako % dochodów własnych gminy	33,24%	33,11%	33,40%	35,17%	35,53%
Podatek od dział. gosp. osób fizycznych, opłacany w formie karty podatkowej	94	89	87	84	83
Podatek od spadków i darowizn	302	292	274	285	255
Podatek od czynności cywilnoprawnych	1 698	1 893	1 774	1 492	1 629
Pozostałe podatki lokalne razem	2 094	2 274	2 134	1 861	1 967
Pozostałe podatki lokalne jako % dochodów własnych	4,23%	4,39%	3,88%	3,23%	3,24%

<sup>a</sup> Dochody własne gmin oraz dochody gminne miast na prawach powiatu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce w latach 2009-2013, Ministerstwo Finansów.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami prawnymi aktywna polityka podatkowa samorządów, przejawiająca się wprowadzaniem ulg podatkowych, może być prowadzona wyłącznie w zakresie podatków majątkowych (podatek od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych). Natomiast w przypadku pozostałych podatków zaliczanych do kategorii lokalne ich znaczenie z punktu widzenia możliwości oddziaływania na wydajność fiskalną jest neutralne, ponieważ ustawodawca nie pozostawił w tym przypadku możliwości kształtowania ani przedmiotu opodatkowania, tak jak np. w podatku od nieruchomości, rolnym, leśnym i od środków transportowych, ani innych elementów konstrukcji podatku.

To jednak podatki, w których zakresie gminy posiadają władztwo podatkowe, mimo że ograniczone, mają najbardziej istotne znaczenie fiskalne w ich budże-



tach. W ciągu ostatnich 5 lat udział dochodów z podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego i od środków transportowych w dochodach własnych wzrastał, aby w 2013 r. osiągnąć blisko 36% (zob. tab. 2). Zrealizowane dochody z tej grupy podatków byłyby wyższe, jeśli gminy nie skorzystałyby z możliwości obniżenia górnych stawek podatków, udzielenia ulg i zwolnień oraz wydania decyzji na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa, zmieniających wysokość zobowiązań podatkowych poszczególnych podatników. Konsekwencje indywidualnych decyzji samorządów terytorialnych w zakresie podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego i od środków transportowych w 2013 r. wyniosły 3 614 mln zł i stanowiły 5,96% dochodów własnych i jednocześnie 16,76% dochodów podatkowych tytułem podatków, w których zastosowano obniżki. Gminy rezygnowały w największym stopniu z dochodów z podatku rolnego i podatku od środków transportowych (w 2013 r. odpowiednio 40,24% oraz 65,81%), jednak najwyższe uszczuplenia ich budżetów powstały na skutek zastosowania preferencyjnych stawek i innych ulg podatkowych w podatku od nieruchomości. W 2013 r. wyniosły one 2,3 mld zł i stanowiły ok. 4% dochodów własnych gmin ogółem. Nie wszystkie preferencyjne stawki i ulgi podatkowe stosowane przez gminy kwalifikowane są jednak do kategorii *tax expenditures*. Za takie nie będą uważane np. stawki w podatku od nieruchomości w wysokości uchwalonej przez rady gmin, które mają charakter powszechny, obowiązują wszystkich podatników i nie są selektywne. Jako *tax expenditures* będą natomiast kwalifikowane wszelkie zwolnienia i ulgi wynikające zarówno z uchwał rad gmin (które zazwyczaj mają charakter selektywny), a także obniżanie cen żyta i drewna przyjmowanych do ustalenia stawek w podatku rolnym oraz w podatku leśnym, ze względu na charakter podatku kierowane do określonych grup podatników. Na przykład zwolnienia przedmiotowe w podatku od nieruchomości uchwalone przez rady gmin w 2013 r. wyniosły 0,8 mld zł [Ministerstwo Finansów 2015]. Należy jednak wyraźnie pokreślić, że w przypadku *tax expenditures* wprowadzanych na podstawie uchwały rady gminy samorząd ma wpływ i może, realizując określoną politykę społeczno-ekonomiczną, decydować samodzielnie o ich wysokości, co niestety nie występuje w pozostałych przypadkach.

Odrębną kategorią ulg podatkowych względem ulg wprowadzanych przez rady gmin w ramach kompetencji powierzonych im na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, są tzw. ustawowe ulgi i zwolnienia przedmiotowe. Są to te ulgi podatkowe, które do konstrukcji podatków lokalnych zostały wprowadzone bezpośrednio przez ustawodawcę. Ustawowe ulgi podatkowe zastosowane w podatkach lokalnych mają za zadanie osiągać cele polityki społeczno-ekonomicznej, wyznaczone przez władze państwowe odrębnie w stosunku do celów formułowanych przez rady gmin. Natomiast skutki fiskalne tych decyzji zostały przerzucone na budżety gmin, ponieważ tak realizowane *tax expenditures* uszczuplają zasoby finansowe gmin pochodzące z podatków lokalnych.

W latach 2009-2013 wartość *tax expenditures* zastosowanych w podatkach lokalnych systematycznie rosła. Ich wartość w 2013 r. w stosunku do 2009 r. była

wyższa o ok. 27%, w stosunku zaś do 2012 r. wzrosła o 0,3 mld zł (patrz tab. 3). Analizując raport Ministerstwa Finansów można stwierdzić, że najwyższe kwoty *tax expenditures* występują w podatku od nieruchomości (w 2013 r. ok. 87% ogólnej wartości *tax expenditures* w podatkach lokalnych) oraz rolnym (odpowiednio ok. 14,6%). Najszybciej w latach 2009-2013 wartości te rosły w podatku rolnym (o ponad 40%) i od nieruchomości (o 25%). Największy wzrost *tax expenditures* w podatku rolnym wystąpił w 2012 r. (o ok. 278%) i był efektem obniżenia przez gminy w ramach ustawowych uprawnień ceny skupu żyta, będącej podstawą obliczenia stawki podatku rolnego. W 2013 r. z 2 479 gmin ponad 77% (tj. 1 919 ogółem, w tym 1 332 gminy wiejskie, 501 gminy miejsko-wiejskie i 86 gminy miejskie) także zdecydowało się obniżyć średnią cenę skupu żyta. W wyniku uchwalonych przez rady gmin obniżek średnia cena skupu żyta, którą stosowano do obliczania podatku rolnego w 2013 r., wyniosła 57,40 zł, czyli była niższa o 18,46 zł od średniej ceny skupu żyta ustalonej przez GUS [Ministerstwo Finansów 2015]. Jednak nie były to tak duże obniżki, jak w 2012 r.

**Tabela 3.** *Tax expenditures* w podatkach lokalnych w latach 2009-2013 (mln zł)

Wyszczególnienie	2009	2010	2011	2012	2013
Podatek od nieruchomości	5 255	5 862	6 383	6 284	6 571
Podatek rolny	834	351	430	1 199	1 172
Podatek leśny	233	221	252	272	284
Pozostałe	15	23	28	7	15
Razem	6 337	6 457	7 093	7 762	8 042

Źródło: [Ministerstwo Finansów 2015].

**Tabela 4.** Preferencje podatkowe w podatkach lokalnych o najwyższej wartości

Wyszczególnienie	Wartość preferencji		Struktura preferencji
	mln zł	% PKB	
1. Zwolnienie dla budynków gospodarczych lub ich części położonych na gruntach gospodarstw rolnych, służących wyłącznie działalności rolniczej	1 843	0,11%	22,9%
2. Zwolnienie dla nieużytków	1 287	0,08%	16,0%
3. Zwolnienie budowli kolejowych i zajętych pod nie gruntów	995	0,06%	12,4%
4. Zwolnienia z podatku od nieruchomości uchwalane przez rady gmin	780	0,05%	9,7%
5. Zwolnienie dla gruntów zadrzewionych i zakrzewionych	756	0,04%	9,4%
6. Pozostałe	2 380	0,15%	29,6%
Razem	8 041	0,49%	100,0%

Źródło: [Ministerstwo Finansów 2015].



*Tax expenditures* o najwyższej wartości w podatkach lokalnych występują w podatku od nieruchomości. W 2013 r. stanowiły one prawie 70% wartości wszystkich *tax expenditures* występujących w podatkach lokalnych ogółem. Podobnie jak w latach poprzednich, w największym stopniu dotyczyło to zwolnienia dla budynków gospodarczych położonych na gruntach gospodarstw rolnych, służących wyłącznie działalności rolniczej (1,8 mld zł), zwolnienia dla nieużytków (1,3 mld zł), zwolnienia budowli kolejowych i zajętych pod nie gruntów (1,0 mld zł). Zwolnienia z podatku od nieruchomości uchwalane przez rady gmin i kwalifikowane jako lokalne *tax expenditures* stanowiły tylko 9,7% ich ogólnej kwoty.

**Tabela 5.** Symulacja dochodów podatkowych z podatków majątkowych łącznie z *tax expenditures* (mln zł)

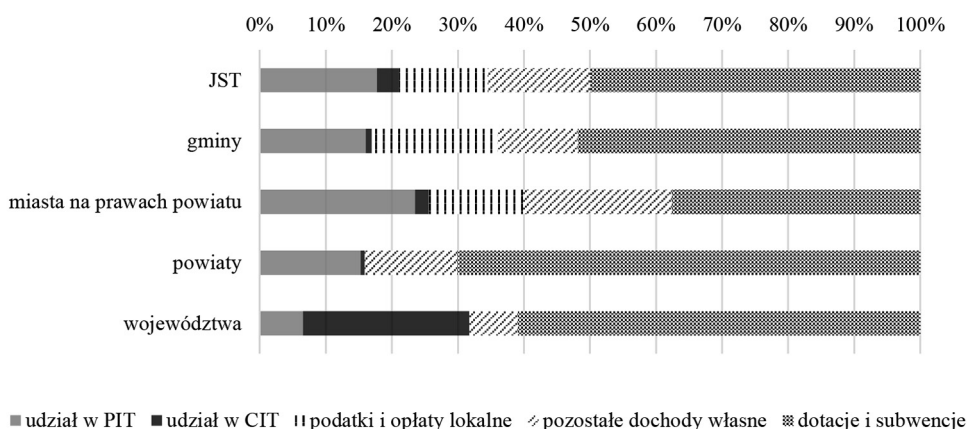
Wyszczególnienie	2009	2010	2011	2012	2013
Podatek od nieruchomości					
Dochody podatkowe	14 190	15 122	16 253	17 603	18 729
<i>Tax expenditures</i>	5 255	5 862	6 383	6 284	6 571
Razem	19 445	20 984	22 636	23 887	25 300
Podatek rolny					
Dochody podatkowe	1 239	989	1 062	1 546	1 665
<i>Tax expenditures</i>	834	351	430	1 199	1 172
Razem	2 073	1 340	1 492	2 745	2 837
Podatek leśny					
Dochody podatkowe	183	165	188	227	228
<i>Tax expenditures</i>	233	221	252	272	284
Razem	416	386	440	499	512

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ministerstwo Finansów 2015].

Tabela 5 przedstawia symulację dochodów z trzech głównych podatków majątkowych stanowiących dochody gmin łącznie z wartością zastosowanych w nich *tax expenditures*. Biorąc po uwagę wskazane dane można przypuszczać, że w 2013 r. dochody z tytułu podatku od nieruchomości po rezygnacji z *tax expenditures* byłyby wyższe o ok. 6,5 mld (o ok. 35%). W większości były to ulgi i zwolnienia narzucone przez ustawodawcę (ponad 80%). Jeszcze większy wzrost dochodów można byłoby obserwować w podatku rolnym (o ok. 70%) i leśnym (o ok. 125%).

#### 4. Skutki fiskalne *tax expenditures* stosowanych w podatkach państwowych i ich wpływ na dochody JST

Do źródeł dochodów JST zaliczono w Polsce także wpływy z tytułu udziałów w podatkach dochodowych<sup>5</sup> stanowiących dochód budżetu państwa (PIT i CIT). Wpływy z tego tytułu stanowią znaczną część dochodów JST (patrz wykres na rys. 2). W 2013 r. dochody z tego tytułu stanowiły ponad 21% dochodów JST ogółem. Jednocześnie ich udział w dochodach poszczególnych szczebli samorządu terytorialnego jest bardzo zróżnicowany i wynosił w analizowanym roku w gminach ok. 17%, w miastach na prawach powiatu – ok. 25,5%, w powiatach – 15,9% oraz w województwach ok. – 31,7%.



Rys. 2. Struktura dochodów JST w 2013 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdania z wykonania budżetu JST za 2013 r. [Ministerstwo Finansów 2014b].

Wpływy z udziałów w państwowych podatkach dochodowych ustawodawca zaliczył do kategorii dochodów własnych JST. Budzi to jednak wiele kontrowersji i dyskusji. Przypomnijmy, że istotą dochodów własnych jest możliwość ich kształtowania, ich atrybutem jest zatem władztwo podatkowe. Dochody z udziałów w podatkach państwowych mają natomiast charakter transferowy, podobnie jak dotacje i subwencje, i trudno jest je w rzeczywistości uznać za komponent dochodów własnych. Uwzględniając władztwo podatkowe jako główne kryterium klasyfikacji dochodów do tej kategorii, można zatem stwierdzić, że transfery w dochodach JST w 2013 r. stanowiły nie ok. 50%, jak wskazują oficjalne statystyki, ale ponad 70%

<sup>5</sup> W PIT: gminy – 39,34%, powiaty – 10,25%, województwa – 1,6%. W CIT: gminy – 6,71%, powiaty – 1,4%, województwa – 14,75%.

dochodów. Można zatem stwierdzić, że w konsekwencji zastosowanych w Polsce rozwiązań ma miejsce niejako „oficjalne zaciemnienie” faktycznego obrazu poziomu samodzielności finansowej samorządu terytorialnego [Poniatowicz, Dziemianowicz, Alińska 2015].

Udziały w dochodach z podatków państwowych są zatem w rzeczywistości elementem transferów z budżetu państwa części dochodów zebranych na terytorium danej jednostki samorządowej. Konstrukcja tego transferu (określony odsetek kwot zebranych), niestety, może zwiększać różnice między biednymi i bogatymi społecznościami. Wysokość wpływów z podatków dochodowych jest bowiem warunkowana poziomem rozwoju gospodarczego danego obszaru (np. wysokość wpływów z podatku dochodowego zależy od liczby podatników i wysokości wynagrodzeń, zależy także od liczby przedsiębiorstw i ich dochodów na danym terenie). Im wyższa kwota podatku zostanie przez daną społeczność zapłacona, tym większe będą dochody własne z tego tytułu. Wysokość dochodów z udziałów w podatkach dochodowych zależy również wyraźnie od sytuacji społecznej i ekonomicznej kraju i danego regionu<sup>6</sup>, przy czym w okresie kryzysu dochody z tego tytułu mogą maleć. Istotny wpływ na wysokość dochodów z udziału w podatkach państwowych ma także system preferencji podatkowych obowiązujących w ich konstrukcji. Im będzie większa wartość *tax expenditures*, tym wartość udziałów we wpływach z PIT i CIT będzie niższa. Ponadto wprowadzenie każdej nowej ulgi podatkowej obniża dochody z tego tytułu w jeszcze większym stopniu. Na dodatek żadna zmiana elementów konstrukcji PIT (w tym także np. obniżenie skali podatkowej, jak to miało miejsce w PIT w 2009 r., kiedy zamiast trzech stawek krańcowych, wprowadzono dwie: 18% i 32%) czy CIT, nie jest z samorządem terytorialnym konsultowana, mimo że zmiany te ostatecznie mają swoje odzwierciedlenie w dochodach JST z tego tytułu.

Wprowadzenie tych zmian nie jest najczęściej poprzedzone szczegółową analizą kosztów i konsekwencji tego przedsięwzięcia. Obniżki stawek w podatkach państwowych rzadko kiedy dla samorządów są „bezkosztowe”. Na przykład spadek dochodów z PIT po 2009 r., który nastąpił po zmianie skali podatkowej, był istotny i, jak wynika z badań Nenemana i Swaniewicza [Neneman, Swaniewicz 2013], w 2012 r. nie osiągnął poziomu nie tylko z 2008 r., ale także z 2007 r. (choć w części był to także efekt kryzysu).

Wprawdzie polski system podatkowy, a zwłaszcza podatki dochodowe w minionej dekadzie zostały „oczyszczone” z wielu „kosztownych” dla samorządów ulg, to

---

<sup>6</sup> Na przykład dochody z PIT-u w Polsce w przeliczeniu na jednego mieszkańca różnią się nawet kilkadziesiąt razy, np. w Podkowie Leśnej k. Warszawy były one w 2012 r. ponad 28 razy wyższe niż w gminie wiejskiej Przytuły w woj. podlaskim. Mediana dochodów z PIT-u wynosi 320 zł w przeliczeniu na 1 mieszkańca. Niemniej jednak w kilku gminach wokół Warszawy (Podkowa Leśna, Konstancin-Jeziorna, Michałowice) dochody z tego tytułu przekraczały 2 000 zł *per capita*, podczas gdy w Przytułach wynosiły 98 zł, a w kilkunastu innych gminach wiejskich niewiele ponad 100 zł [Neneman, Swaniewicz 2013].

jednak nadal w polskich podatkach dochodowych ich wartość kształtuje się na dosyć wysokim poziomie – w latach 2009-2013 systematycznie rosła (patrz: tab. 6).

**Tabela 6.** Wartość *tax expenditures* w podatkach dochodowych w Polsce w latach 2009-2013 (mln zł)

Wyszczególnienie	2009	2010	2011	2012	2013
PIT	16 015	18 552	19 213	18 904	19 383
CIT	7 620	9 886	10 730	10 806	12 620

Źródło: [Ministerstwo Finansów 2015].

Zmiany systemowe wprowadzone w konstrukcji PIT i CIT w istotny sposób wpływają na dochody JST. Samorządy nie mają możliwości ani przeciwstawienia się tym zmianom, ani otrzymania jakiegokolwiek rekompensaty za straty w dochodach następujące w ich wyniku. Ponadto nikt nie szacuje tych kosztów ani przed nowelizacją ustawy, ani po wprowadzeniu ewentualnych ulg. Warto więc zastanowić się: ile kosztuje społeczność lokalną użycie *tax expenditures* w państwowych podatkach dochodowych.

Ministerstwo Finansów szacuje *tax expenditures* realizowane w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz od osób prawnych, nie wskazując, w jakiej części uszczuplenia dochodów tytułem wymienionych podatków obciążą budżet państwa oraz budżety JST. Budżety JST zasila ok. 43% dochodów pochodzących z podatku dochodowego od osób fizycznych i odpowiednio ok. 22% dochodów tytułem podatku dochodowego od osób prawnych (ustalonych na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa i JST). Wysokość strat budżetów JST z powodu *tax expenditures* w podatkach państwowych jest zróżnicowana w zależności od szerokości samorządu. Wysokość strat determinuje jednak w największym stopniu stopień wykorzystania ulg podatkowych przez mieszkańców i podmioty gospodarcze danego samorządu terytorialnego, gdyż samorządy zasila odpowiedni odsetek dochodów tytułem podatków państwowych zebranych na ich obszarze. Mimo iż informacje o wykorzystaniu ulg przez podatników (i odpowiednio – ich skutki budżetowe, tj. wartość *tax expenditures*) w znacznej mierze są gromadzone przez organy administracji podatkowej, ich analiza wymaga bardziej pogłębionych badań. Na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto założenie, że wysokość *tax expenditures* w podatkach PIT i CIT uszczuplających dochody własne jednostek samorządu terytorialnego poszczególnych szerokości jest proporcjonalna do udziału, w jakim jednostki te partycypują w łącznej wysokości dochodów z podatków państwowych (ustalonych na podstawie sprawozdań z wykonania budżetów JST).

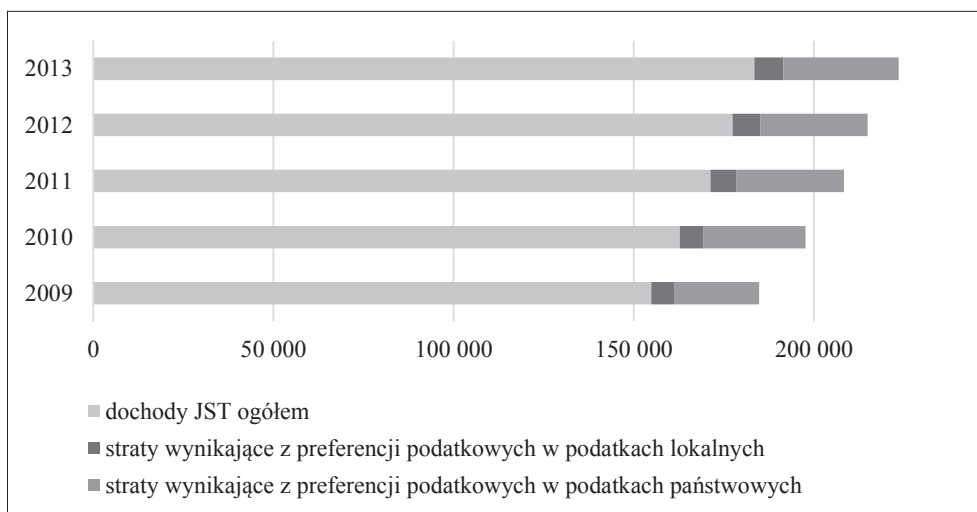
W tabeli 7 przedstawiono straty poszczególnych szerokości JST wynikające z użycia w konstrukcji państwowych podatków dochodowych *tax expenditures*. W 2013 r. wynosiły one ogółem w PIT i CIT ponad 11 mld zł, gdyby uwzględnić te wartości, dochody JST w byłyby wyższe o 17,4%. Najwięcej z tego tytułu straciły miasta na prawach powiatu, tj. ponad 4,5 mld zł, najmniej powiaty – odpowiednio

ok. 1 mld zł. Jeżeli uwzględnimy poszczególne podatki, z tytułu zastosowania *tax expenditures* w PIT w 2013 r. najwięcej straciły gminy na prawach powiatu (ponad 3,9 mld zł), natomiast odpowiednio z tytułu CIT województwa (ponad 1,7 mld zł).

**Tabela 7.** Wartość *tax expenditures* zastosowanych w państwowych podatkach dochodowych uszczuplająca budżety JST (mln zł)

Wyszczególnienie		2009	2010	2011	2012	2013
Ogółem	PIT	6 886	7 985	8 376	8 248	8 531
	CIT	1 638	2 170	2 325	2 300	2 707
Gminy	PIT	2 529	2 993	3 227	3 233	3 370
	CIT	162	219	256	267	319
Powiaty	PIT	706	830	891	889	923
	CIT	34	45	54	55	66
Miasta na prawach powiatu	PIT	3 425	3 900	3 984	3 857	3 960
	CIT	409	499	515	495	576
Województwa	PIT	227	262	274	269	277
	CIT	1 034	1 406	1 500	1 483	1 745

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ministerstwo Finansów 2015].



**Rys. 3.** Symulacja dochodów JST z uwzględnieniem *tax expenditures* w podatkach państwowych i lokalnych w latach 2009-2013

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ministerstwo Finansów 2015].

Na rysunku 3 przedstawiono symulację dochodów JST z uwzględnieniem wartości *tax expenditures* zastosowanych w państwowych podatkach dochodowych oraz podatkach lokalnych. W analizowanych latach po eliminacji *tax expenditures* byłyby wyższe od 19,1% (w 2009 r.) do 21,8% (w 2013 r.). Największe straty ponoszą samorządy ze stosowania tych konstrukcji w podatkach państwowych, na których kształt nie mają nawet minimalnego wpływu.

## 5. Zakończenie

Odpowiadając na pytanie postawione na wstępie, można stwierdzić, że zastosowane w konstrukcji podatków w Polsce *tax expenditures* są dla społeczności lokalnej kosztowne. Dochody JST po ich eliminacji byłyby wyższe o ok. 20%. Największe straty z tego tytułu ponoszone są w wyniku stosowania tych konstrukcji w podatkach państwowych. Przez *tax expenditures* użyte w PIT i CIT rząd realizuje określoną politykę społeczno-gospodarczą, niekoniecznie jej cele muszą być zgodne z polityką lokalną poszczególnych samorządów. Samorządy nie mają w tym przypadku żadnego atrybutu władzy podatkowej, nawet indywidualne decyzje uznaniowe dotyczące ulg w spłacie tych zobowiązań nie wymagają konsultacji z samorządem.

Przeprowadzona analiza jeszcze raz potwierdza, że polskie finanse lokalne wymagają zmian systemowych, których efektem powinno być wzmocnienie autonomii podatkowej samorządu terytorialnego, umożliwiającej prowadzenie samodzielnej polityki także w zakresie kształtowania dochodów. Pierwszym krokiem powinno być przedstawienie w publikowanych przez Ministerstwo Finansów symulacjach strat ponoszonych przez JST w wyniku stosowania *tax expenditures* w państwowych podatkach dochodowych. Bez tego władze lokalne, niestety, nie mają żadnej informacji o kwotach omijających ich budżety, a jak pokazują zaprezentowane dane, kwoty te są znaczne. Aby stworzyć warunki do prowadzenia autonomicznej polityki podatkowej, samorządy powinny uczestniczyć w dyskusji nad zmianami wprowadzanymi w podatkach państwowych, gdyż ich budżety są znacznie bardziej wrażliwe na zmiany w dochodach podatkowych z PIT i CIT niż budżet państwa. Nasuwa się pytanie o realność wprowadzenia takich zmian i w następstwie kolejne pytanie – czy zatem przyjęta forma finansowania JST jest właściwa z punktu widzenia zadań postawionych przed polskim samorządem? Czy lepszym rozwiązaniem nie byłoby zastąpienie udziałów w państwowych podatkach dochodowych inną formę finansowania, na przykład nowym podatkiem lokalnym? Brak transparentności czy „oficjalne zaciemnianie” sytuacji finansowej JST, wykazane w artykule, potwierdza konieczność prowadzenia dalszych badań w tym zakresie.

## Literatura

- Altshuler R., Dietz R.D., 2008, *Tax expenditure estimation and reporting: a critical review*, "NBER Working Paper", no. 14263.
- Collier P., Luther R., 2003, *The use of tax expenditures by the Thatcher*, "Financial Accountability & Management", vol. 19.
- Dowgier R., 2007, *Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w Polsce*, „Days of Public Law 2007”, materiały konferencyjne, Masarykova Univerzita.
- Dziemianowicz R. (red.), 2015, *Tax expenditures jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej*, Ce-DeWu, Warszawa.
- Dziemianowicz R.I., 2010, *Tax expenditures jako instrument polityki fiskalnej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, „Finanse Publiczne”, nr 112.
- Felis P., 2014, *Możliwość oddziaływania władz samorządowych na wydajność wybranych kategorii źródeł dochodów własnych na przykładzie gmin w Polsce*, „Finanse i Prawo Finansowe”, nr I(4).
- James S., Nobes Ch., 1987, *The Economics of Taxation*, Prentice Hall Europe.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. nr 78, poz. 483.
- Kornberger-Sokołowska E., 2001, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w aktualnym systemie prawnym w Polsce*, „Studia Juridica”, nr XXXIX/2001.
- Kulicki J., 2010, *Zakres władztwa podatkowego w obecnym systemie prawnym w Polsce*, „Analizy BAS”, nr 16.
- McKenna J.P., 1963, *Tax loopholes: A procedural proposal*, "National Tax Journal", vol. 16.
- Ministerstwo Finansów, 2014a, *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2013 r.*, Warszawa.
- Ministerstwo Finansów, 2014b, *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2013 r. Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa.
- Ministerstwo Finansów, 2015, *Preferencje podatkowe w Polsce. Raport nr 5*, Warszawa.
- Neneman J., Swianiewicz P., 2013, *Koncepcje, warianty i konsekwencje wprowadzenia PIT-u komunalnego w Polsce*, Ekspertyza BGK, Warszawa.
- OECD, 2010, *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris.
- Pechman J.A., 1957, *Erosion of the individual income tax*, "National Tax Journal", vol. 10, no. 1.
- Poniatowicz M., Dziemianowicz R., Alińska A., 2015, *Limited taxing power of local government entities in Poland as a determinant of tax competition at the local level*, referat wygłoszony na Annual Conference of Public Economic Theory Association Conference, 2-4 lipca 2015, Luxembourg.
- Śmiechowicz J., 2014, *Zwolnienia i ulgi w podatku od nieruchomości jako instrument wspierania lokalnej przedsiębiorczości*, „Krytyka Prawa”, t. 5.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. nr 9, poz. 31 ze zm.
- Wilkinson M., 1992, *Taxation*, MacMillan, London.