

## Narzędzia polityki podatkowej gmin i ich konsekwencje budżetowe

Nadesłany: 09.03.16 | Zaakceptowany do druku: 01.05.16

**Magdalena Kogut-Jaworska\***

Przejrzysta, racjonalna, a także efektywna polityka podatkowa wymaga uwzględnienia spójnej strategii krótko- lub średniookresowej. Zbudowaniu podstaw do tak ukierunkowanej polityki podatkowej służy wprowadzenie określonych zmian w dotychczasowym podejściu do ustalania obciążeń podatkowych i stosowaniu preferencji fiskalnych w postaci zwolnień i ulg w podatkach oraz opłatach lokalnych. W tym dążeniu gmina powinna wyeliminować nieskuteczne, a obciążające budżet instrumenty dochodowe. Celem artykułu jest zbadanie i ocena charakteru oraz skutków finansowych polityki podatkowej prowadzonej przez gminy w latach 2005–2015 na tle niektórych determinujących ją czynników. Analizę przeprowadzono w odniesieniu do poszczególnych podatków lokalnych, a następnie dokonano oceny polityki podatkowej jako całości. Przyjęty cel badawczy wymagał dokonania przeglądu literatury przedmiotu oraz przeprowadzenia badań, w których wykorzystano dane Ministerstwa Finansów.

**Słowa kluczowe:** finanse samorządowe, polityka podatkowa, podatki lokalne.

## Financial Tools of the Tax Policy in Local Communities and Their Consequences for the Budget

Submitted: 09.03.16 | Accepted: 01.05.16

When aiming to create a basis for rational and efficient policies for the budget income of local communities, it is necessary to introduce certain changes in the existing approach towards the introduction of tax reductions and exemptions within the taxation system of local communities. It is crucial to organize and stabilize the policies covering local taxes and fees. In order to achieve the above, local communities should eliminate ineffective instruments which excessively burden the budget. The objective of the paper is to research and assess the character and financial aftermath of tax policies applied by local communities between 2005 and 2015. It is necessary to assess the impact of the determining factors. The analysis was performed in relation to particular local taxes, and finally, the tax policy as a whole was assessed. The aim of the research required a thorough review of the literature and an extended analysis in which some data from the Ministry of Finance was used.

**Keywords:** self-government finance, tax policy, local taxes.

**JEL:** H7, H71, H77

---

\* **Magdalena Kogut-Jaworska** – dr, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług.

Adres do korespondencji: Uniwersytet Szczeciński, ul. Cukrowa 8, 71-004 Szczecin, e-mail: magdalena.kogut@wzieu.pl.

## 1. Wstęp

Tworzenie polityki rozwoju społeczno-gospodarczego na obszarach lokalnych powinno opierać się na świadomie dobranych narzędziach, dopasowanych do warunków i sytuacji ekonomicznej jednostek samorządu terytorialnego. Ze względu na okresy wzmożonej lub osłabionej aktywności inwestycyjnej dobór tych narzędzi i wykorzystanie mechanizmów preferencyjnych względem podmiotów funkcjonujących na obszarach lokalnych powinien być efektem przemyślanych i skalkulowanych decyzji.

Polityka podatkowa to ogół decyzji dotyczących opodatkowania obywateli i podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Sprowadza się ona do określenia celów i kształtowania systemu poprzez wykorzystanie różnych instrumentów w taki sposób, by zapewnić budżetom publicznym środki na realizację wyznaczonych zadań. Decyzje dotyczące zastosowania preferencji fiskalnych powinny natomiast uwzględniać konsekwencje finansowe w postaci uszczupień budżetowych (w krótkim okresie). Z drugiej strony zasadnicze kierunki lokalnej polityki podatkowej powinny przejawiać się w działaniach zmierzających do pobudzenia aktywności społecznej i gospodarczej. Zakłada się nawet, że wraz z innymi działaniami i instrumentami wspierającymi rozwój gospodarczy mogą przyczynić się do przeciwdziałania załamania koniunktury lub wyjścia z kryzysu gospodarczego. Z tych względów lokalni decydenci, podejmując określone decyzje podatkowe, powinni z dużą rozważą przemyśleć potencjalne skutki wprowadzenia konkretnych rozwiązań podatkowych.

Przejrzysta, racjonalna, a także efektywna polityka podatkowa wymaga uwzględnienia spójnej strategii krótko- lub średniookresowej. Zbudowaniu podstaw do tak ukierunkowanej polityki podatkowej służy wprowadzenie określonych zmian w dotychczasowym podejściu do ustalania obciążeń podatkowych lub wprowadzenie zwolnień i ulg w podatkach lokalnych. Wskazane zatem wydaje się uporządkowanie polityki gminy w obszarze stawek w podatkach lokalnych z uwzględnieniem skutecznych lub wyeliminowaniem nieskutecznych mechanizmów obciążających lokalny budżet. W tym celu gmina powinna wyeliminować nieskuteczne, a obciążające budżet instrumenty dochodowe.

Celem artykułu jest zbadanie i ocena charakteru oraz skutków finansowych polityki podatkowej prowadzonej przez gminy w latach 2005–2015 na tle wybranych determinujących ją czynników, a także ustalenie fiskalnych i pozafiskalnych skutków wykorzystania instrumentów podatkowych z punktu widzenia zasobności budżetu lokalnego. W pracy zastosowano grupę metod typowych dla nauk społecznych, czyli metody poznania empirycznego, a także pomiar statystyczny.

## 2. Polityka podatkowa gmin – pojęcia wstępne i ich interpretacje

Duże znaczenie dla gospodarki lokalnej ma polityka budżetowa w najprostszym ujęciu realizowana poprzez ustalenie dochodów i wydatków budżetowych (tabela 1). Gminy mają możliwość wpływu na wysokość niektórych obciążeń fiskalnych oraz prawo do stanowienia o własnych wydatkach. Wyodrębnienie instrumentów polityki podatkowej w obszarze polityki budżetowej pozwala wskazać na ich miejsce i rolę (Kogut-Jaworska, 2008).

Instrumenty dochodowe	Instrumenty wydatkowe
1. Preferencje dotyczące podatków lokalnych, szczególnie: <ul style="list-style-type: none"> <li>– preferencyjnie określone stawki podatkowe</li> <li>– całkowite lub częściowe ulgi i zwolnienia podatkowe (indywidualne i powszechne)</li> <li>– odroczenia i rozłożenia na raty</li> </ul> 2. Preferencje dotyczące cen i opłat odprowadzanych do budżetu           3. Preferencje dotyczące składników mienia komunalnego (tereny, budynki, budowle i in.)	1. Wydatki dotyczące budowy infrastruktury (np. transport, sieci wodno-kanalizacyjne, oczyszczalnie ścieków)           2. Wydatki sektorowe (np. gospodarka mieszkaniowa, oświata i wychowanie, kultura i sztuka, ochrona zdrowia, opieka społeczna)           3. Wydatki związane z funkcjonowaniem instytucji otoczenia biznesu (np. inkubatory przedsiębiorczości, parki przemysłowe i technologiczne, fundusze pożyczkowe i poręczeniowe)           4. Wydatki związane z działalnością informacyjno-promocyjną gminy

Tab. 1. Miejsce instrumentów polityki podatkowej w obszarze polityki budżetowej (ze szczególnym uwzględnieniem instrumentów oddziaływania na gospodarkę). Źródło: opracowanie własne.

Polityka podatkowa to jeden z instrumentów polityki fiskalnej, która obejmuje źródła i metody gromadzenia dochodów przez podmioty publiczne oraz kierunki i sposoby ich wydatkowania (Sekuła, 2011). Polityka podatkowa stanowi istotny instrument realizacji polityki społeczno-gospodarczej z perspektywy zarówno państwa (sektora publicznego), jak i gmin (Wołowicz i Cieńkowski, 2016).

Polityka fiskalna spełnia kilka podstawowych funkcji. Do ważniejszych zaliczamy (<https://www.nbportal.pl/sloownik/pozycje-sloownika/polityka-podatkowa>):

- funkcję fiskalną – zapewnienie budżetowi dochodów na utrzymanie państwa i realizację zadań;
- funkcję regulacyjną (alokacyjną) – kształtowanie wielkości dochodu i majątku będących w dyspozycji podatników;
- funkcję stymulacyjną – wywieranie na podatnikach określonych reakcji w celu pobudzenia bądź wyhamowania wzrostu gospodarczego;
- funkcję informacyjną – zapewnienie informacji na temat bieżącego przebiegu procesów gospodarczych, podziału i wymiany.

Należy podkreślić, że podatki lokalne pełnią, oprócz funkcji fiskalnej, liczne funkcje pozafiskalne, w tym redystrybucyjne (są instrumentem przesuwania dochodów pomiędzy różnymi grupami obywateli) i społeczne (za ich pomocą można oddziaływać na życie społeczne obywateli) czy też związane z demokratyzacją życia społecznego i partycypacją obywatelską. Nawet ich funkcja *stricte* fiskalna jest łączona ze znaczeniem wysokości obciążeń lokalnych z lokalną odpowiedzialnością polityków i decydentów samorządowych (Guziejewska, 2016).

Polityka podatkowa jest częścią polityki dochodowej. Ważnym elementem polityki dochodowej jest polityka podatkowa, będąca jednym ze środków realizacji polityki fiskalnej. Politykę podatkową definiuje się jako świadome działania podejmowane przez samorząd lokalny, zmierzające do osiągnięcia założonych celów, z wykorzystaniem odpowiednio dobranych metod i instrumentów, przy uwzględnieniu obowiązujących przepisów prawnych (Felis, 2014). Polityka dochodowa jednostki samorządu terytorialnego (JST) natomiast jest częścią jej polityki budżetowej i polega na świadomym oraz celowym doborze źródeł i rodzajów dochodów budżetowych zgodnie z obowiązującymi regulacjami prawnymi oraz na określeniu metod działania (zasad) w zakresie ich pozyskiwania, zgodnie z zasadą wydajności i terminowości, tak aby zapewnić płynność finansową budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a jednocześnie pozytywnie oddziaływać na otoczenie (mieszkańców i podmioty gospodarujące na jej terenie) za pomocą instrumentów tej polityki. Określone zasady działania powinny uwzględniać realizację celów fiskalnych i regulacyjnych polityki budżetowej JST, a jednocześnie polityki społecznej i polityki gospodarczej JST (Jastrzębska, 2005).

Analizując podłoże teoretyczne polityki podatkowej, należy zauważyć, że jej przedmiotem jest tylko jeden rodzaj dochodów, którym są podatki. W konsekwencji dotyczy ona takiego kształtowania dochodów podatkowych, by realizować wcześniej obrane cele tej polityki, a także sprzyjać realizacji celów wyższego rzędu, tzn. polityki dochodowej, fiskalnej i społeczno-gospodarczej. Jej główne zadania to przede wszystkim umożliwienie zaspokajania potrzeb społecznych w zakresie świadczenia usług i dóbr publicznych, a także stabilny rozwój społeczno-gospodarczy (Sekuła, 2011). Polityka podatkowa jest bowiem świadomą i celową działalnością organów gminy, polegającą na doborze źródeł i form gromadzenia dochodów podatkowych do realizacji celów finansowych, gospodarczych i społecznych. Przejawia się nie tylko egzekwowaniem zobowiązań podatkowych, a tym samym zwiększaniem ich ściągalności, ale także różnicowaniem obciążeń podatkowych oraz pobieraniem wpływów podatkowych (Jastrzębska, 2005).

Kształtowaniu polityki podatkowej służą instrumenty o charakterze preferencji podatkowych. Preferencje podatkowe są substytutem wydatków budżetowych i mogą stanowić alternatywę dla transferów bezpośrednich z budżetu lokalnego (Wołowicz i Cienkowski, 2016). Stopień wykorzystania preferencji podatkowych zależy od zakresu władztwa podatkowego. Samodzielność

finansowa, jako naczelną zasadę gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, jest połączona z posiadaniem ustawowo przyznanego władztwa podatkowego w rozumieniu podejmowania i wykonywania przepisów prawa w ramach samodzielnie prowadzonej (zgodnie z ustawą) gospodarki finansowej (Brzozowska i Kogut-Jaworska, 2016). W rzeczy samej władztwo podatkowe w Polsce sprawują jedynie gminy, które uzyskują własne dochody podatkowe, a zatem mają również największe możliwości wykorzystywania preferencji fiskalnych w ramach lokalnej polityki podatkowej.

Należy wskazać, że polityka podatkowa oparta na systemie preferencji fiskalnych, wśród których wymienia się ulgi, zwolnienia, odliczenia, obniżone stawki czy zaniechania poboru podatków, które stanowią jednocześnie system zachęt ekonomicznych na rzecz obywateli i podmiotów gospodarczych, powinna umożliwić kreowanie lepszych warunków dla ich funkcjonowania. Należy podkreślić, że instrumenty te zostały przyporządkowane gminom w celu realizacji przez nie działań o charakterze społecznym. Aktywna postawa władz lokalnych wielu samorządów przejawia się w dodatkowej, bardzo istotnej funkcji związanej z działalnością w zakresie pobudzania rozwoju gospodarczego.

### 3. Preferencje podatkowe i ich konsekwencje ekonomiczne

Znajomość istoty i specyfiki preferencji podatkowych ma istotne znaczenie dla właściwego kształtowania celów i kierunków polityki fiskalnej zarówno państwa, jak i jednostek samorządu terytorialnego. Polityka fiskalna umożliwia z jednej strony dokonywanie w toku debaty budżetowej właściwej alokacji i redystrybucji środków publicznych, z drugiej zaś stanowi instrument dokonywania oceny efektywności poszczególnych preferencji i systemu podatkowego jako całości (Wołowiec i Cieńkowski, 2016).

Za raportem Ministerstwa Finansów *Preferencje podatkowe w Polsce* należy uznać, że w Polsce brak powszechnie akceptowalnej definicji preferencji podatkowej. W ordynacji podatkowej co prawda zdefiniowano pojęcie ulgi podatkowej jako przewidzianego w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki lub zmniejszenia, którego zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, lecz definicja ta, choć oddaje istotę preferencji podatkowej, nie wydaje się wystarczającą. Uzupełnieniem takiego ujęcia może być definicja zaproponowana przez OECD, zgodnie z którą preferencją podatkową jest transfer środków publicznych dokonywany wskutek obniżenia zobowiązania podatkowego w relacji do przyjętego standardu podatkowego (Ministerstwo Finansów, 2016).

Ważne jednak przy tym jest rozróżnienie i właściwe zinterpretowanie preferencji podatkowej. Zauważyć bowiem należy, że istnieje rozbieżność w poglądach na temat samej definicji. Nie każde odstępstwo od przyjętego w danych warunkach standardu, choć stanowi je w sensie prawnym, jest zaliczane do preferencji podatkowych. Niektóre z nich służą jedynie racjonalizacji systemu podatkowego, obniżają koszty poboru podatku lub

też wynikają z zobowiązań międzynarodowych bądź wspólnotowych i jako takie są uznawane za standard podatkowy. Inne, i dopiero one, są uznawane za typowe odstępstwo od przyjętego standardu opodatkowania i dlatego można je uznać za preferencje podatkowe (Wołowicz i Cieńkowski, 2016)<sup>1</sup>.

Wszystkie możliwe instrumenty podatkowe (ulgi, zwolnienia, obniżenia stawek podatkowych itp.), które mogą mieć miejsce w gminie, a służą określonym celom postawionym przed polityką podatkową gminy, można podzielić na dwie podstawowe grupy (Filipiak, 2016):

- wynikające bezpośrednio z przepisów powszechnie obowiązującego prawa (tzw. zwolnienia ustawowe), które cechują się tym, że mają charakter obligatoryjny i należy stwierdzić, że utrata wpływów do budżetu gmin może być obligatoryjnie rekompensowana z budżetu państwa lub też takiej rekompensaty gminy nie otrzymują;
- wynikające z przepisów prawa miejscowego wydawanych w granicach przepisów prawa rangi ustawowej (tzw. uchwał organów gminy), które charakteryzują się tym, że utrata wpływów w dochodach gminy następuje w wyniku jej funkcjonowania.

Analizując system finansowania samorządu w Polsce oraz zakres udzielanych preferencji fiskalnych, trzeba pamiętać, że dochody o charakterze transferowym zajmują dominującą pozycję wśród wpływów budżetowych. Wskazać należy, że system finansowania jednostek samorządu terytorialnego charakteryzuje się bardzo niskim udziałem dochodów własnych w wąskim rozumieniu (po pomniejszeniu kategorii dochodów własnych o dochody z udziałów PIT i CIT) w dochodach ogółem (Guziejewska, 2016). Wpływa to istotnie na zakres samodzielności dochodowej, a także możliwość prowadzenia oraz wybór kierunków polityki podatkowej. Sytuacja ta przekłada się bezpośrednio na możliwość zastosowania preferencji fiskalnych, ponieważ dotyczy ona wybranych tylko podatków lokalnych (por. tabela 1).

Jak podaje Ministerstwo Finansów, globalna wartość preferencji występujących w podatkach lokalnych stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego stanowi blisko 0,5% PKB (w 2014 r. wyniosła 8,0 mld zł). Uszczuplenie dochodów jednostek samorządu terytorialnego przyczynia się niezmiennie do zasilenia rolnictwa oraz transportu i ochrony środowiska. Z analizy danych wynika, że również obszar gospodarki jest tym obszarem, w którym preferencje podatkowe w podatkach lokalnych funkcjonują w szerokim zakresie (Ministerstwo Finansów, 2016).

O ile w odniesieniu do danych makroekonomicznych uszczuplenie wpływów do budżetów lokalnych z tytułu udzielonych preferencji nie zawiera się w znaczącej kwocie, o tyle dla budżetów gmin uszczuplenia te mogą odgrywać znacznie ważniejszą rolę. Zakłada się, że dwie podstawowe grupy (wspomniane wcześniej), o ile na skutek obligatoryjnych ulg i zwolnień ustawowych nie występuje rekompensata z budżetu państwa, mają istotny wpływ na sytuację budżetową gmin. Skutki podatkowe posiadanego władztwa podatkowego gmin prezentuje tabela 2.

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>Dochody ogółem</b>	<b>Dochody własne</b>	<b>Obniżenie górnych stawek podatkowych</b>	<b>Ulgi i zwolnienia</b>	<b>Umorzenie zaległości podatkowych</b>	<b>Rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności</b>
<b>Wielkości ogółem</b>						
Gminy ogółem	87 667,24	43 573,32	3 116,63	693,01	136,72	88,98
Gminy miejskie	19 530,90	11 929,00	523,10	73,67	35,70	30,88
Gminy wiejskie	38 507,44	16 452,23	1 435,41	402,38	50,39	25,18
Gminy miejsko-wiejskie	29 628,89	15 192,09	1 158,12	216,96	50,63	32,93
Miasta	70 560,10	44 773,72	534,32	166,13	41,33	50,77
<b>Wyszczególnienie</b>	<b>Wpływy z podatku</b>	<b>Dochody własne</b>	<b>Obniżenie górnych stawek podatkowych</b>	<b>Ulgi i zwolnienia</b>	<b>Umorzenie zaległości podatkowych</b>	<b>Rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności</b>
<b>Podatek od nieruchomości</b>						
Gminy ogółem	12 227,18	43 573,32	2 296,28	685,04	92,52	64,76
Gminy miejskie	3 282,13	11 929,00	410,74	73,37	27,15	24,67
Gminy wiejskie	4 424,37	16 452,23	981,03	396,93	28,82	14,97
Gminy miejsko-wiejskie	4 520,67	15 192,09	904,51	214,74	36,55	25,11
Miasta	7 944,13	44 773,72	331,45	165,50	30,40	36,67
<b>Podatek od środków transportowych</b>						
Gminy ogółem	696,16	43 573,32	510,05	2,56	4,59	5,34
Gminy miejskie	147,35	11 929,00	105,88	0,07	0,74	1,52
Gminy wiejskie	311,27	16 452,23	241,23	2,06	2,29	2,02
Gminy miejsko-wiejskie	237,54	15 192,09	162,94	0,43	1,56	1,80
Miasta	319,31	44 773,72	200,13	0,04	0,93	1,52

cd. tab. 2

Podatek rolny						
Gminy ogółem	1 568,96	43 573,32	290,08	3,97	10,92	3,59
Gminy miejskie	26,31	11 929,00	2,16	0,03	0,07	0,05
Gminy wiejskie	1 002,28	16 452,23	206,66	2,76	7,77	2,31
Gminy miejsko-wiejskie	540,37	15 192,09	81,25	1,18	3,08	1,23
Miasta	24,01	44 773,72	1,34	0,01	0,07	0,14
Podatek leśny						
Gminy ogółem	227,197	43 573,324	1,789	0,466	0,310	0,035
Gminy miejskie	3,233	11 929,001	0,014	0,069	0,002	0,000
Gminy wiejskie	144,037	16 452,232	1,387	0,229	0,233	0,025
Gminy miejsko-wiejskie	79,927	15 192,092	0,387	0,168	0,075	0,009
Miasta	2,535	44 773,719	0,000	0,026	0,002	0,0002

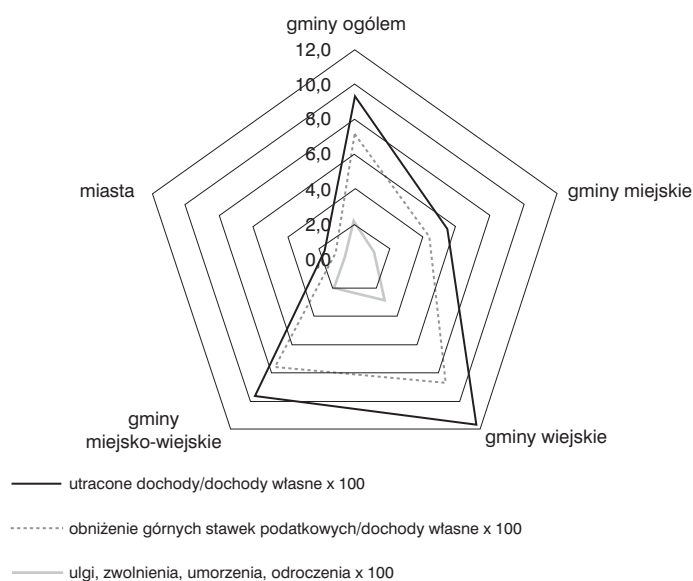
Na dochody własne ujęte w tabeli składają się wpływy z następujących źródeł: podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek rolny, podatek od nieruchomości, podatek leśny, podatek od środków transportowych, podatek od działalności gospodarczej osób fizycznych, opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych, wpływy z opłaty skarbowej, wpływy z opłaty eksploatacyjne, wpływy z opłaty targowej, dochody z majątku, pozostałe dochody.

Tab. 2. Skutki udzielenia preferencji podatkowych gmin wynikające z powszechnie obowiązującego prawa (w tym z uwzględnieniem prawa lokalnego) w 2015 r. (w mln zł). Źródło: Rada Ministrów (2016). Sprawozdanie z wykonania Budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2015 r. Informacja o wykonaniu Budżetów Jednostek Samorządu Terytorialnego. Warszawa: Rada Ministrów.

W odniesieniu do podatków lokalnych samorządy gminne posiadają najszerszy zakres władztwa podatkowego, pozwalający na kształtowanie konkretnych elementów konstrukcji podatków (np. określenie wysokości stawek podatkowych w granicach ustalonych przez organy państwowe, różnicowanie stawek podatkowych na podstawie kryterium o charakterze przedmiotowym, stosowanie preferencji podatkowych w postaci zwolnień czy ulg, stosowanie umorzenia, rozłożenie na raty i odroczenie terminu płatności). Jak wynika z przywołanych danych zastosowanie preferencji podatkowych przez władze samorządowe prowadzi do uszczuplenia jej dochodów w różnym stopniu. Najbardziej istotne znaczenie ma obniżenie górnych stawek podatkowych poniżej granicy ustawowej. Kwota utraconych dochodów gmin z powyższego tytułu w każdym badanym przypadku (podatku) przewyższyła kilkukrotnie kwotę ubytków spowodowanych zastosowaniem innych preferencji.



Biorąc pod uwagę rodzaj/charakter gmin, można dokonać bardziej szczegółowej analizy. Gdy wyróżni się gminy o charakterze miejskim, wiejskim, miejsko-wiejskim, widać wyraźne zależności, w tym przede wszystkim specyfikę decyzji podatkowych. Analizując wpływ zastosowanych instrumentów podatkowych, odniesiono się do relacji ukazującej udział skutków stosowanego władztwa podatkowego w ogólnej kwocie dochodów własnych.

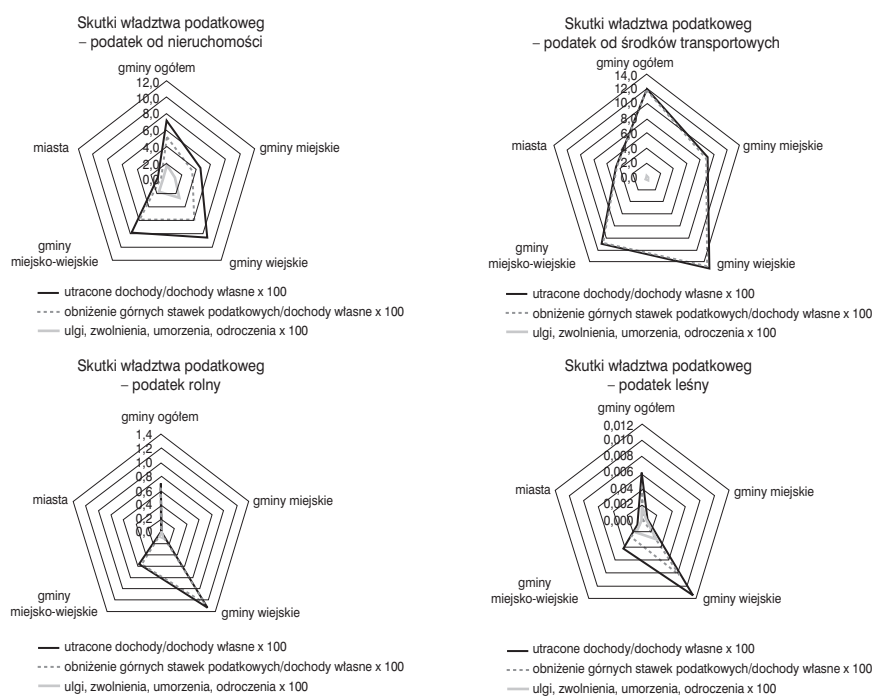


Rys. 1. Skutki władztwa podatkowego w gminach – ogółem w 2015 r. (w %). Źródło: opracowanie własne na podstawie Rada Ministrów (2016). Sprawozdanie z wykonania Budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2015 r. Informacja o wykonaniu Budżetów Jednostek Samorządu Terytorialnego. Warszawa: Rada Ministrów.

Oceniając konsekwencje polityki podatkowej gmin, należy wskazać, że największa kwota utraconych dochodów przypada na podatek od nieruchomości i podatek od środków transportowych. Kwota utraconych wpływów w 2015 r. w odniesieniu do podatku od nieruchomości kształtowała się na poziomie 3,1 mld zł. Warty podkreślenia jest fakt, że największą wartość preferencji podatkowych w podatku od nieruchomości przyznały gminy wiejskie, postrzegane jako te biedniejsze, nie zaś gminy miejskie, w których sytuacja finansowa w budżetach jest najczęściej zdecydowanie lepsza. Skutki władztwa podatkowego w podatku od nieruchomości w przypadku gmin wiejskich zawierały się w 8,6% udziału w dochodach własnych, podczas gdy w przypadku gmin miejskich udział ten wyniósł 4,5%, a w miastach zaledwie 1,3%. W przypadku podatku od środków transportowych można zauważyć podobne relacje. Udział utraconych dochodów z tytułu przyzna-

nych preferencji w podatku transportowym w dochodach własnych gmin wiejskich kształtował się na poziomie 1,5%, podczas gdy gmin miejskich stanowił 0,9%, a miast tylko 0,5% tych dochodów (rysunek 2).

Omawiając skutki finansowe lokalnej polityki podatkowej w ramach dochodów z tytułu podatku rolnego, należy wskazać, że w okresach, gdy ceny skupu żyta wyraźnie się zmniejszały, samorządy wykazywały mniejszą skłonność do obniżania stawek tego podatku, a więc uwzględniały to, że był on okresowo stosunkowo niewielkim obciążeniem dla podatników i niewielkim w porównaniu do pozostałych źródeł ich dochodów budżetowych. Ze względu na znikome znaczenie podatku leśnego w kreowaniu dochodów gminy wielkość środków nieuzyskanych z powyższego tytułu nie wpływała na stan finansów gmin. Rozmiary skutków zastosowania instrumentów polityki podatkowej były niemal nieodczuwalne dla gminnych budżetów.



Rys. 2. Skutki władztwa podatkowego w gminach – w podziale na wybrane podatki, w 2015 r. (w %). Źródło: opracowanie własne na podstawie Rada Ministrów (2016). Sprawozdanie z wykonania Budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2015 r. Informacja o wykonaniu Budżetów Jednostek Samorządu Terytorialnego. Warszawa: Rada Ministrów.

Należy zwrócić uwagę na istotne odchylenia pojawiające się w wielkości utraconych przez gminy dochodów z tytułu podatku rolnego. W analizowanym okresie, gdy ceny skupu żyta wyraźnie się zmniejszały, samorządy

wykazywały mniejszą skłonność do obniżania stawek tego podatku – a więc uwzględniały to, że był on okresowo stosunkowo niewielkim obciążeniem dla podatników, a równocześnie że budżety lokalne zostaną przejściowo ograniczone niewielkim ubytkiem. Natomiast z uwagi na znikome znaczenie podatku leśnego w kreowaniu dochodów samorządowych wielkość środków niezyskanych z powyższego tytułu nie wpływała na stan finansów. W porównaniu z innymi podatkami lokalnymi rozmiary skutków zastosowania instrumentów polityki podatkowej były niemal nieodczuwalne dla gminnych budżetów.

#### **4. Efektywność stosowanych preferencji w kontekście realizacji celów polityki podatkowej**

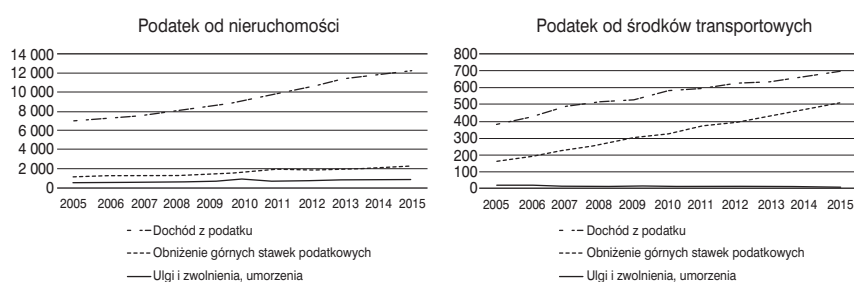
Efektywność systemu podatków lokalnych należy odnieść do dwóch elementów: zapewnienia wystarczających dochodów na sfinansowanie zadań komunalnych oraz wzmocnienia demokracji lokalnej, również w kontekście sprzyjania identyfikacji określonych preferencji mieszkańców. Efektywny system podatków lokalnych powinien sprzyjać identyfikacji społeczności lokalnej z daną jurysdykcją i podejmowanymi w niej decyzjami (Guziejewska, 2016). Efektywność systemu podatków lokalnych wymaga zachowania kompromisu pomiędzy celami fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi, osiąganego przede wszystkim poprzez zróżnicowanie przedmiotu opodatkowania oraz konstrukcję samych podatków, w tym m.in. przyjęcie określonych stawek, odliczeń, zwolnień podatkowych (Wołowicz i Cieńkowski, 2016).

Pierwszy element efektywności odnosi się do skutków decyzji podatkowych i ich konsekwencji budżetowych<sup>2</sup>. Relacja ubytków dochodów własnych z tytułu obniżenia górnych stawek podatkowych, udzielonych ulg, umorzeń i odroczeń do dochodów własnych w przypadku gmin miejskich w 2015 r. wyniosła 5,5% (a w przypadku miast 1,8%). Oznacza to, że gdyby lokalni decydenci w gminach miejskich nie wykorzystali swoich kompetencji w ramach władztwa podatkowego, kwoty te zasiliby budżety samorządowe. W gminach miejsko-wiejskich ten sam wskaźnik kształtuje się na poziomie 9,6%, natomiast w gminach wiejskich wynosi aż 11,6%. Przeprowadzone analizy pokazują, że to gminy wiejskie przy swoich i tak mniejszych budżetach są narażone na największe konsekwencje finansowe udzielanych preferencji.

Przypominając w tym miejscu, że najbardziej znaczące kwoty preferencji podatkowych wystąpiły w podatku od nieruchomości, warto dodać, że w najszerszym zakresie dotyczyły one skutków udzielonych zwolnień 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) (Ministerstwo Finansów, 2016). Oprócz preferencji podatkowych wynikających z ustaw w zakresie podatków lokalnych gminy, mając uprawnienia do prowadzenia autonomicznej polityki podatkowej, wprowa-

działy zwolnienia przedmiotowe w formie uchwał. Zwolnienia z podatku od nieruchomości uchwalone przez rady gmin wyniosły blisko 0,8 mld zł (Ministerstwo Finansów, 2016).

Analizując skutki finansowe podjętych decyzji podatkowych, należy wskazać, że redukcja stawek podatków i stosowanie ulg oraz zwolnień w podatkach lokalnych, co do których gminy mają najszersze uprawnienia, z roku na rok skutkują coraz większymi uszczupleniami w budżetach lokalnych (rysunek 3). Należy zakładać, że w najbliższych latach tendencja ta utrzyma się.



Rys. 3. Skutki finansowe zastosowania poszczególnych rodzajów narzędzi polityki podatkowej w podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych w latach 2005–2015 (w mln zł). Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdań z wykonania budżetów gmin za lata 2005–2015 dostępnych na stronach internetowych Ministerstwa Finansów (<http://www.mf.gov.pl>).

Rozpatrując przyczyny rezygnacji organów gmin z należnych im źródeł poprzez podejmowanie działań w sprawie obniżenia wysokości podatków czy stosowania ulg i zwolnień, trzeba odnieść się do motywów podejmowanych decyzji. Wskazuje się, że decyzje o obniżeniu górnych stawek podatków lokalnych są decyzjami politycznymi, tworzącymi tzw. dobry klimat społeczno-gospodarczy, natomiast decyzje o udzielaniu ulgi, umorzeniu czy też rozłożeniu na raty mogą być podejmowane na wniosek podatnika (Filipiak, 2016). W tym przypadku dominującym obszarem wsparcia w podatkach lokalnych jest zatrudnienie 36%, a następnie rolnictwo, które stanowi 34% całkowitej wartości preferencji. Kolejną grupą jest transport i ochrona środowiska (18%).

Zakłada się, że polityka podatkowa i wynikające z niej decyzje dotyczące preferencji fiskalnych powinny, oprócz celów fiskalnych, tj. dostarczenia dochodów podatkowych przy jak najniższych kosztach poboru, realizować inne cele pozafiskalne. Chodzi tu zwłaszcza o cele gospodarcze – zapewnienie jak najlepszego rozwoju gospodarczego przy zachowaniu określonych wpływów podatkowych do budżetu, oraz społeczne – zapewnienie społeczeństwu odpowiednich warunków bytowych przy zachowaniu określonych wpły-

wów podatkowych do budżetu. Obciążenia fiskalne, zwłaszcza podatkowe, w różny sposób mogą wpływać na podejmowanie decyzji gospodarczych (w literaturze przedmiotu nie ma jednoznacznych poglądów oraz dowodów na to, że zastosowanie preferencji podatkowych w sposób automatyczny przekłada się na realizację celów pozafiskalnych (Skica, Kiebała i Wołowicz, 2011). Należy jednak wskazać, że władze samorządowe decyzje te podejmują właśnie z przeświadczeniem, że mogą one skłonić podatników do konkretnych działań (np. wspieranie przedsiębiorców rozpoczynających i prowadzących działalność gospodarczą, wspieranie nowych inwestycji lub tworzenie nowych miejsc pracy).

Funkcja interwencyjna (stymulacyjna, bodźcowa) podatku polega na pozafiskalnym oddziaływaniu na podmioty opodatkowania. Rezultaty interwencji podatkowej zależą od właściwego doboru bodźców oraz intensywności ich oddziaływania. Jakkolwiek niekiedy wysuwa się zastrzeżenia co do zasadności stosowania podatków jako bodźca do podejmowania decyzji gospodarczych, gdyż zakłóca to zasady uczciwej konkurencji, to w praktyce powszechnie postępuje się w ten sposób (Swianiewicz, 2004). Wyróżnić można następujące bodźce podatkowe:

- pozytywne (pobudzające), negatywne (hamujące) i mieszane (bardzo rzadko występujące);
- o skutkach zamierzonych i niezamierzonych (przypadkowych);
- intensyfikujące (wzmacniające określone zachowanie) i sterujące (skłaniające do pożądanego postępowania).

Podsumowując, należy wskazać, że wybór pomiędzy zaspokajaniem ciągłej potrzeby pozyskiwania regularnych wpływów do budżetu lokalnego a rezygnacją z pełnego wykorzystania własnego potencjału dochodowego wyznacza kierunek lokalnej polityki podatkowej. Można ją prowadzić z nastawieniem na zwiększenie zasobów finansowych (w krótkim okresie) bądź też zwiększenie potencjalnych korzyści ze wspieranej lokalnymi preferencjami bazy ekonomicznej (w dłuższej perspektywie).

Biorąc pod uwagę fakt, że celem działalności samorządu terytorialnego powinno być zapewnienie wysokiego poziomu życia mieszkańców, dylemat dotyczący stosowania narzędzi władztwa podatkowego w kontekście wciąż niewystarczających dochodów budżetowych staje się trudny do rozwiązania. Realizacja postulatów dotyczących przekazania coraz szerszych uprawnień samorządom w zakresie podatków, zarówno lokalnych, jak i centralnych, może w przyszłości okazać się dużym wyzwaniem. Z jednej strony potrzeba większego dopływu środków publicznych na realizację przedsięwzięć inwestycyjnych, a z drugiej – rozszerzony zakres władztwa podatkowego może wymagać fachowego podejścia do zarządzania finansami oraz doświadczenia i specjalistycznej wiedzy ze strony przedstawicieli samorządu terytorialnego.

## 5. Zakończenie

Władze samorządowe, prowadząc aktywną politykę maksymalnego obniżania obciążeń podatkowych, próbują stymulować rozwój społeczno-gospodarczy. Wśród celów zasadnych z punktu widzenia rozwoju gminy wymienia się najczęściej zwiększanie atrakcyjności inwestycyjnej wśród potencjalnych inwestorów i przyciąganie w ten sposób kapitału służącego dalszemu rozwojowi jednostki samorządu terytorialnego oraz rozwijanie miejscowej przedsiębiorczości. Pomijając pozytywne skutki oddziaływania na warunki życia mieszkańców i funkcjonowania przedsiębiorstw, należy wskazać, że polityka stosowania preferencji fiskalnych może przyjmować trzy odmienne kierunki (Wołowicz i Cieńkowski, 2016).

Pierwszy przypadek występuje wtedy, gdy stosowany przez gminę instrument jest nieefektywny z punktu widzenia dochodów budżetowych (brak wpływów), a przy tym nieskuteczny w kwestii realizacji funkcji stymulacyjnej (brak efektów ekonomicznych i społecznych założonych przez władze lokalne).

Drugi przypadek dotyczy sytuacji, w której gmina stosuje skuteczny instrument stymulacyjnego oddziaływania na procesy społeczne i ekonomiczne, ale jednocześnie instrument ten generuje straty po stronie własnych dochodów podatkowych. W takiej konfiguracji decyzja o jego zastosowaniu bądź rezygnacji z tej formy wsparcia jest nieco bardziej pragmatyczna, a jedynym racjonalnym z punktu widzenia budżetu uzasadnieniem dla jego stosowania jest wzmacnianie przezeń stymulacyjnego oddziaływania innych form wsparcia.

Trzeci przypadek prezentuje wariant optymalny. Konfiguracja ta łączy efektywność oddziaływania stymulacyjnego wobec adresata bodźca z pożądanym efektem finansowym po stronie dochodów gminy.

Narzędzia, za pośrednictwem których polityka podatkowa na obszarach lokalnych może być realizowana, są ułomne – pozwalają bowiem gminom, przynajmniej w krótkiej perspektywie, tylko na negatywne działania w sensie finansowym. Z kolei długofalowe konsekwencje polityki podatkowej trudno jest ocenić, gdyż nie zawsze są one wymierne. Oceniając możliwości kształtowania podatkowych dochodów własnych przez gminy, zwłaszcza pod kątem potencjalnego oddziaływania stymulacyjnego, warto dodać, że w zasadzie jedynie podatek od nieruchomości może być wykorzystany do realizacji celów progospodarczych. Analizując uprawnienia w zakresie władztwa podatkowego, należy wskazać, że samorzady gminne spośród najczęściej wykorzystywanych rodzajów preferencji podatkowych stosują obniżenie górnych stawek podatkowych. Popularnym uprawnieniem w zakresie władztwa podatkowego okazują się także kolejno: ulgi i zwolnienia oraz – w mniejszym zakresie – umarzanie zaległości podatkowych, rozkładanie podatków na raty i odraczanie terminów płatności zaległości podatkowych.

Należy pamiętać, że celem jednostek samorządu terytorialnego powinno być zapewnienie wysokiego poziomu życia mieszkańców, zatem dylemat dotyczący stosowania narzędzi władztwa podatkowego w kontekście wciąż niewystarczających dochodów budżetowych staje się trudny do rozwiązania. Propozycje przekazania coraz szerszych uprawnień samorządom w zakresie podatków, zarówno lokalnych, jak i centralnych, pozostaje wciąż wielką niewiadomą. Pewna natomiast jest potrzeba rozszerzenia zakresu władztwa podatkowego (np. przekazanie gminom wpływów podatku PIT z pierwszego progu podatkowego, wprowadzenie szerszych kompetencji dotyczących podatku rolnego czy leśnego, wprowadzenie podatku katastralnego, którego beneficjentami będą samorządy), a także zasadne wydają się postulaty rozszerzenia władztwa na inne elementy konstrukcji podatków czy też wprowadzenia nowych źródeł zasileń w formie nowych podatków o charakterze lokalnym.

### Przypisy

- <sup>1</sup> Dodatkowym warunkiem uznania danego rozwiązania za preferencję podatkową może być jego abstrakcyjność i generalność, tj. skierowanie go do nieokreślonej liczby podatników. Warunek taki spełnią preferencje (zwolnienia, odliczenia itp.) wynikające z ustaw podatkowych czy zaniechanie poboru podatku w drodze rozporządzenia wydanego przez Ministra Finansów na podstawie przepisów art. 22 ordynacji podatkowej. Nie spełnia go natomiast ulga w spłacie zobowiązań podatkowych przyznana konkretnemu podatnikowi w jego indywidualnej sprawie przez organ podatkowy na podstawie przepisów art. 67a tejże ustawy (za: Ministerstwo Finansów, 2016).
- <sup>2</sup> Należy zaznaczyć, że skutki decyzji podatkowych mogą mieć bezpośrednio lub pośrednio konsekwencje budżetowe. Bezpośrednią konsekwencją będzie ubytek w spodziewanych dochodach własnych z tytułu konkretnego podatku. Pośrednią konsekwencją dotyczyć natomiast będzie następstwa stosowania tego rodzaju form wsparcia. Zgodnie z art. 32 ust. 3 Ustawy z 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego można wskazać wpływ podjętych decyzji na subwencję ogólną. Zgodnie ze wskazanym przepisem w celu ustalenia części wyrównawczej subwencji ogólnej – niezależnie od tego, czy gmina zastosuje ulgi i zwolnienia podatkowe czy nie – należy przyjąć dochody, które dana gmina może uzyskać, stosując do ich obliczenia górne granice stawek podatków obowiązujące w danym roku. W takim układzie stosująca preferencje podatkowe gmina naraża się dwukrotnie na uszczuplenie w dochodach – pierwszy raz w postaci niższych dochodów własnych z tytułu podatków, drugi raz w obniżonej kwocie subwencji (<http://www.doradcasamorządu.pl/komunikaty/36-sas01-2012/520-wp%C5%82yw-obni%C5%BCenia-g%C3%B3rnych-stawek-podatkowych,-ulg-i-zwolnie%C5%84-na-wielko%C5%9B%C4%87-subwencji-otrzymywanej-przez-gmin%C4%99.html>).

### Bibliografia

- Brzozowska, K. i Kogut-Jaworska, M. (2016). Władztwo podatkowe w ocenie samodzielności dochodowej gmin w Polsce. *Annales Oeconomia – Sectio H*, 50(1), <http://dx.doi.org/10.17951/h.2016.50.1.327>.

- Felis, P. (2014). *Podatki od nieruchomości a polityka podatkowa gmin w Polsce*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Filipiak, B.Z. (2016). Skutki udzielania ulg, umorzeń i zwolnień przez organy podatkowe gmin. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5(83), cz. 1, 177–187, <http://dx.doi.org/10.18276/frfu.2016.5.83/1-16>.
- Guziejewska, B. (2016). W poszukiwaniu efektywnego systemu podatków samorządowych. *Annales Oeconomia – Sectio H*, 50(1), <http://dx.doi.org/10.17951/h.2016.50.1.275>.
- Jastrzębska, M. (2005). *Polityka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*. Gdańsk: Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego.
- Kogut-Jaworska, M. (2008). *Instrumenty interwencjonizmu lokalnego w stymulowaniu rozwoju gospodarczego*. Warszawa: CeDeWu.
- Ministerstwo Finansów (2016). *Raport: Preferencje podatkowe w Polsce*, (6). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Przygodzka, R. (2014). Władztwo podatkowe a stabilność finansowa gmin. *Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy*, (4).
- Rada Ministrów (2016). *Sprawozdanie z wykonania Budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2015 r. Informacja o wykonaniu Budżetów Jednostek Samorządu Terytorialnego*. Warszawa: Rada Ministrów.
- Sekula, A. (2011). Polityka podatkowa Gdańska. Teoria ekonomii wobec przeobrażeń strukturalnych. *Zeszyty Naukowe Wydziałowe. Studia Ekonomiczne*, (80), Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, 209–218.
- Skica, T., Kiebała, A. i Wołowicz, T. (2011). Stymulowanie lokalnej konkurencyjności gmin na przykładzie podatku od środków transportowych. *Studia Regionalne i Lokalne*, (2), 118–139.
- Swianiewicz, P. (2004). *Finanse lokalne – teoria i praktyka*. Warszawa: Municipium.
- Wołowicz, T. i Cieńkowski, M. (2016). Preferencje w lokalnych Podatkach majątkowych a zachowania podmiotów gospodarczych. *Studia Prawno-ekonomiczne*, XCVIII.