Dorota Wyszowska*

Adam Wyszowski**

Tax expenditures w podatkach lokalnych w Polsce jako instrument lokalnej polityki podatkowej

Tax expenditures in local taxes in Poland as an instrument of local tax policy

The subject of research was the size and diversity of use of tax expenditures by Polish municipalities with the goal to determine their relation to the local tax policy objectives. The authors used typical methods for social science, i.e., the methods of empirical cognition, observation in particular. In order to prove the influence of the municipal tax policy on the implementation of local tax policy objectives, the correlation analysis was used. The results show a considerable varied use of tax expenditures between Polish municipalities and a fairly significant relationship between the preferences used in local tax policy and the effects of its application assumed by local units. The results of this research can be used by decision-makers in the process of creating tax policy, especially in choosing proper elements of taxes, such as the categories of tax expenditures.

DOI	https://doi.org/10.31268/StudiaBAS.2021.07
Słowa kluczowe	<i>tax expenditures</i> , lokalna polityka podatkowa w Polsce, władztwo podatkowe, cele polityki podatkowej
Keywords	tax expenditures, local tax policy in Poland, taxing power, goals of tax policy
O autorach	<p>* doktor hab., dyscyplina: ekonomia i finanse, Wydział Ekonomii i Finansów, Uniwersytet w Białymstoku • ✉ d.wyszowska@uwb.edu.pl • ORCID 0000-0003-1084-5341</p> <p>** doktor nauk ekonomicznych, Wydział Ekonomii i Finansów, Uniwersytet w Białymstoku • ✉ a.wyszowski@uwb.edu.pl • ORCID 0000-0001-7287-9534</p>

Wstęp

Najistotniejszym pod względem fiskalnym źródłem dochodów jednostek samorządu terytorialnego (JST) w Polsce są dochody podatkowe. Mają one przede wszystkim zapewnić jednostkom środki (funkcja fiskalna) na finansowanie realizacji przypisanych im ustawowo zadań. Władza samorządowa, w ramach przyznanych jej uprawnień, może aktywnie wykorzystywać podatki lokalne, traktując je jako instrument lokalnej polityki podatkowej, będącej częścią (wraz z polityką wydatkową) polityki rozwoju lokalnego. W literaturze przedmiotu podkreśla się zwłaszcza stymulacyjną funkcję podatków¹.

Realizacja przez władzę aktywnej polityki podatkowej polega na kształtowaniu poszczególnych elementów prawnej konstrukcji podatku, tj. przedmiotu opodatkowania, podmiotu opodatkowania oraz taryfy podatkowej. Zakres oddziaływania na te elementy zależy od władztwa podatkowego przyznanego określönemu szczeblowi władzy. Do najważniejszych instrumentów

¹ T. Wołowicz, M. Cienkowski, *Preferencje w lokalnych podatkach majątkowych a zachowania podmiotów gospodarczych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2016, t. 98.

aktywnego oddziaływania przez podatki na podatników i gospodarkę należy zaliczyć specjalne preferencje wkomponowane w konstrukcję podatku. Ich celem jest wywołanie określonego skutku w postaci zmiany zachowania podmiotów nim obciążonych pod wpływem bodźca finansowego (zmniejszenie lub zwiększenie ciężarów podatkowych względem pozostałych podatników). W anglojęzycznej literaturze przedmiotu instrumenty te określane są mianem *tax expenditures*.

Możliwości oddziaływania na poszczególne źródła dochodów podatkowych przez polskie JST są istotnie ograniczone². W zasadzie jedynie podstawowym JST w Polsce – gminom – zostało przyznane ograniczone władztwo podatkowe względem części źródeł dochodów podatkowych, co utrudnia tym jednostkom prowadzenie aktywnej polityki podatkowej.

Przedmiotem badań podjętych w artykule są wielkość i zróżnicowanie wykorzystania przez gminy w Polsce *tax expenditures* oraz wstępna próba określenia ich wpływu na realizację celów lokalnej polityki podatkowej. W artykule starano się odpowiedzieć na następujące pytania badawcze:

- W jakim zakresie polskie gminy wykorzystują przyznane im władztwo podatkowe?
- Czy gminy prowadzą aktywną politykę podatkową w podobnym zakresie, czy w sposób zróżnicowany w zależności od ich rodzaju?
- Czy wykorzystanie przez gminy w Polsce *tax expenditures* prowadzi do realizacji celów lokalnej polityki podatkowej?

Do udzielenia odpowiedzi na pytania badawcze posłużono się metodami typowymi dla nauk społecznych, jakimi są metody poznania empirycznego, w szczególności: obserwacja, porównanie i pomiar. Aby wskazać wpływ lokalnej polityki podatkowej na realizację jej celów, przeprowadzono analizę korelacji³. Do analiz wykorzystano dane pochodzące z Banku Danych Lokalnych GUS oraz bazy danych Ministerstwa Finansów. Dane analizowano w ujęciu statycznym dla wybranych lat: 2012, 2014, 2016 i 2018 oraz w ujęciu dynamicznym za lata 2004–2019⁴.

Polityka podatkowa i jej instrumenty

Polityka podatkowa jest jednym z podstawowych narzędzi realizacji zadań publicznych. Niezależnie od tego, czy rozpatruje się ją na poziomie centralnym, regionalnym czy lokalnym, najważniejszym jej celem jest pozyskanie dochodów publicznych. Nakładanie podatku zawsze prowadzi do zmiany zachowania podatników. W teorii opodatkowania rozważa się co prawda

2 P. Swianiewicz, J. Łukomska, *Local Tax Competition in Poland?*, „Miscellanea Geographica – Regional Studies on Development” 2016, t. 20, nr 3, <https://doi.org/10.1515/mgrsd-2016-0018>.

3 W celu pogłębienia badań podjęto także próbę wykorzystania analizy regresji jednej zmiennej pozwalającej na ocenę wpływu stosowanych przez władzę samorządową *tax expenditures* na poszczególne miary odzwierciedlające cele realizacji aktywnej polityki podatkowej na poziomie lokalnym, jednak osiągnięte wyniki nie są prezentowane ze względu na niski poziom wskaźnika determinacji (niski poziom objaśniania zmiennej objaśnianej przez zmienną objaśniającą – *tax expenditures*). Świadczy to o tym, że na kształtowanie wymienionych wyżej zmiennych objaśniających ma wpływ wiele czynników, a nie tylko stosowane przez władzę lokalną preferencje podatkowe.

4 Wybór lat analizy był podyktowany dostępnością wszystkich danych.

tw. podatki nieznieskształcające (*lump-sum taxes*), które są neutralne wobec zachowania podatników i nie generują tzw. zbędnych strat (*excess burden*), jednak ich zastosowanie w praktyce jest niemożliwe. Stąd, oprócz wspomnianego celu fiskalnego, podatki zawsze realizują także cele pozafiskalne. Nie w każdym przypadku cele te są zamierzone, jednak zwykle władza publiczna świadomie konstruuje podatki bądź ich poszczególne elementy tak, by wzmocnić określone zachowania podatników lub je ograniczyć. Działania te co do zasady wpisują się w zakres trzech funkcji pozafiskalnych, które pełnią podatki: redystrybucyjnej, stymulacyjnej i alokacyjnej⁵. W literaturze funkcje te są dzielone także na dwie inne grupy: gospodarcze i społeczne⁶.

Aktywne oddziaływanie za pomocą podatków może być realizowane przez kształtowanie poszczególnych elementów prawnej konstrukcji podatku, czyli: podmiotu opodatkowania, przedmiotu opodatkowania oraz taryfy podatkowej. To właśnie przez celowy wybór określonych grup podmiotów, na które zostanie nałożony podatek lub które zostaną zwolnione z obowiązku jego płacenia, przedmiotu opodatkowania czy stawek podatkowych ustawodawca może osiągać założone cele polityki podatkowej. Jednym z elementów z zakresu techniki opodatkowania, przez który cele te mogą być realizowane, a który jest przedmiotem analizy podjętej w opracowaniu, są preferencje podatkowe. Mogą one dotyczyć każdego wspomnianego elementu prawnej konstrukcji podatku, a co do zasady polegają na odejściu od ogólnych reguł na rzecz obniżenia finalnego zobowiązania podatkowego. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że stosowanie tego typu instrumentów opiera się na dwóch przesłankach:

- zapewnieniu racjonalności i wewnętrznej spójności systemu podatkowego,
- aktywnym oddziaływaniu podatków na realizację pozafiskalnych celów polityki podatkowej.

Pierwsza z nich jest związana np. z chęcią uwzględnienia w prawie podatkowym regulacji międzynarodowych, uniknięcia podwójnego opodatkowania, minimalizacji kosztów procesu fiskalnego, zapewnienia zgodności pomiędzy poszczególnymi elementami podatku lub pomiędzy poszczególnymi podatkami w ramach systemu podatkowego. Tego rodzaju preferencje są zatem elementem tzw. standardu podatkowego⁷ i ich stosowanie nie jest przejawem prowadzenia aktywnej polityki podatkowej. Drugą przesłanką stosowania preferencji podatkowych wynika już wprost z chęci aktywnego oddziaływania przez podatki na procesy gospodarcze lub społeczne.

Przedstawiony podział jest podstawą wyodrębnienia z grupy preferencji podatkowych określonych bodźców podatkowych, w literaturze przedmiotu określanych mianem *tax expenditures*⁸. Wydzielenie ich jest jednak jednym z największych problemów analizy preferencji podatkowych, ponieważ poszczególne konstrukcje podatkowe w jednych podatkach mogą być zaliczane do

5 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Ars boni et aequi, Poznań 2000.

6 M. Jamroz, *Podatkowe instrumenty wspierania rozwoju przedsiębiorstw*, „Studia BAS” 2008, nr 16 [Wybrane problemy wspierania przedsiębiorstw w Polsce, red. G. Gołębiowski, A. Zygierewicz]; A. Gomułowicz, *Zagadnienie neutralności systemu podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1990, t. 52, nr 2.

7 Szerzej na ten temat: S. Surrey, P.R. McDaniel, *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1985.

8 D. Shaviro, *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*, New York University School of Law, Public Law and Legal Theory Research Paper Series, „Research Paper” 2003, nr 72, <https://doi.org/10.2139/ssrn.444281>.

wspomnianego standardu podatkowego, a w innych mogą być traktowane jako *tax expenditures*⁹. W praktyce *tax expenditures* mogą występować w postaci¹⁰:

- odliczeń od podstawy lub kwoty podatku,
- wyłączenia lub zwolnienia,
- obniżonych stawek podatkowych,
- odroczenia w płatności podatku.

Niezależnie od przyjętej formy *tax expenditures* oznaczają one dla JST utratę dochodów, a dla podatników – zmniejszenie zobowiązania podatkowego. Właśnie przez te bodźce finansowe władza publiczna próbuje zachęcić podatników do określonego, zamierzonego przez ustawodawcę, działania lub ich zniechęcić do działań niepożądanych (w systemach podatkowych mogą znaleźć zastosowanie konstrukcje określane mianem *negative tax expenditures*, które skutkują zwiększeniem obciążeń podatkowych względem ogólnych warunków opodatkowania¹¹).

Podejmując określone decyzje w zakresie wykorzystania preferencji podatkowych, gminy powinny brać pod uwagę ich potencjalne skutki – zarówno społeczne, jak i ekonomiczne. *Tax expenditures* bowiem mogą mieć nie tylko pozytywny, lecz także negatywny wpływ na sytuację budżetową gminy. W pierwszej kolejności oznaczają jednak utratę części dochodów, stąd ich stosowanie powinno być ukierunkowane na osiąganie określonych korzyści w przyszłości (realizacja przyjętych celów lokalnej polityki podatkowej). Wśród celów lokalnej polityki podatkowej, oprócz celu fiskalnego, wymienia się również stymulowanie lokalnego rozwoju gospodarczego oraz zwiększenie kapitału politycznego. Według P. Felisa właśnie stymulowanie lokalnego rozwoju społeczno-gospodarczego jest podstawowym celem wyznaczonym przez podmiot polityki lokalnej¹². W literaturze przedmiotu cele te ujmuje się także w trzy grupy, w zależności od tego, co jest przedmiotem oddziaływania, a mianowicie: 1) oddziaływanie na działalność gospodarczą, 2) oddziaływanie na podział dochodu narodowego, 3) oddziaływanie na realizację celów zagospodarczych, a zwłaszcza społecznych¹³. W tym miejscu nasuwa się pytanie o rzeczywiste przesłanki, jakimi kieruje się władza lokalna, decydując się na *tax expenditures* w podatkach lokalnych. Według przeprowadzonych w 2017 r. badań władza lokalna w Polsce, stosując określone preferencje, dąży przede wszystkim do zwiększenia swojej atrakcyjności jako miejsca prowadzenia działalności gospodarczej i do pozyskania podmiotów gospodarczych oraz

9 A. Wyszowski, *Koncepcja tax expenditures w systemie podatkowym*, „Gospodarka Narodowa” 2010, t. 242, nr 9, <https://doi.org/10.33119/GN/101165>.

10 OECD, *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris 2010, https://www.ciat.org/Biblioteka/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf [dostęp: 27 kwietnia 2021 r.].

11 A. Wyszowski, *Negative Tax Expenditures in the Tax System*, „Acta Universitatis Brunensis. Iuridica” 2012, nr 411; W. Yan, *The Impact of Revenue Diversification and Economic Base on State Revenue Stability*, „Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management” 2012, t. 24, nr 1, <https://doi.org/10.1108/jpbafm-24-01-2012-b003>.

12 P. Felis, *Polityka podatkowa władz gminnych w Polsce – wyzwania dla teorii i praktyki samorządowej* [w:] *XXV lat w naukach ekonomicznych. Dokonania, wyzwania, perspektywy*, red. R. Bartkowiak, M. Matuszewicz, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2018.

13 A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*

poprawy warunków ich funkcjonowania przez ograniczanie kosztów działalności¹⁴. Skarbnicy gmin biorących udział w badaniu wskazywali, że preferencje podatkowe najczęściej stanowią zachętę do lokalizacji przedsiębiorstw, rzadziej zaś mają służyć poprawie efektywności działania podmiotów/rolników (wykres 1). Wyniki tych badań potwierdzają w zasadzie przesłanki stosowania *tax expenditures* wskazywane w literaturze przedmiotu¹⁵.

Wykres 1. Przesłanki stosowania preferencji podatkowych przez gminy w Polsce (w %)*

* Oznacza udział procentowy dokonanych przez skarbników gmin wskazań odpowiedzi 4 i 5 w pięciostopniowej skali (gdzie 1 oznaczało mały wpływ, a 5 – bardzo duży) w ogólnej liczbie gmin biorących udział w badaniu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań ankietowych.

Należy podkreślić, że lokalna polityka podatkowa jest w znacznej mierze polityką społeczną i w zasadzie trudno jest dla niej znaleźć racjonalne wytłumaczenie w odniesieniu do potrzeb

¹⁴ Szerzej na temat badań: D. Wyszowska, *Samodzielność finansowa jako determinanta potencjału inwestycyjnego jednostek samorządu terytorialnego. Studium empiryczne gmin w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2018.

¹⁵ E. Barej, *Zakres władztwa podatkowego – na przykładzie miast na prawach powiatu w województwie zachodniopomorskim*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług” 2013, nr 108; T. Wołowicz, S. Skrzypek-Ahmed, *Znaczenie lokalnej strategii podatkowej dla konkurencyjności podatkowej gminy*, „Zeszyty Naukowe WSEI. Seria: Ekonomia” 2018, t. 15, nr 1; T. Wołowicz, S. Skrzypek-Ahmed, *Podatek od nieruchomości i podatek od środków transportowych. Wysokość stawek i ulgi podatkowe a zachowania konkurencyjne podatników prowadzących działalność gospodarczą*, „Zeszyty Naukowe WSEI. Seria: Ekonomia” 2018, t. 16, nr 2; P. Felis, *Możliwości oddziaływania władz samorządowych na wydajność wybranych kategorii źródeł dochodów własnych na przykładzie gmin w Polsce*, „Finanse i Prawo Finansowe” 2014, t. 1, nr 4; J. Dziuba, *Zróżnicowanie fiskalnych skutków polityki podatkowej jednostek samorządu terytorialnego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, <https://doi.org/10.17951/h.2016.50.1.351>.

finansowych jednostek, zwłaszcza tych najbiedniejszych. Ciekawym zjawiskiem wskazującym na społeczny charakter lokalnej polityki podatkowej gmin jest konkurencja podatkowa. Władze gmin, ustalając wysokość stawek podatkowych, kierują się często ich wysokością przyjętą przez władze sąsiednich gmin. Można wyróżnić dwa główne motywy konkurencji podatkowej władz lokalnych, a mianowicie powiększanie mobilnej bazy podatkowej oraz utrzymanie lub zwiększanie kapitału politycznego¹⁶. Najczęściej stosowanie takiej konkurencji nie jest klasyczną jej odmianą. Gminy zwykle nie konkurują o mobilną bazę podatkową, ale zabezpieczają się przed niezadowoleniem podatników – potencjalnych przyszłych wyborców (motyw polityczny)¹⁷.

Prowadzenie lokalnej polityki podatkowej jest uwarunkowane różnorodnymi czynnikami, które można najogólniej podzielić na dwie grupy: czynniki zewnętrzne i wewnętrzne. Do czynników zewnętrznych należy zaliczyć uwarunkowania prawne i pozaprawne, natomiast do wewnętrznych: potencjał gminy, kreatywność i zaangażowanie władzy lokalnej oraz cechy społeczne mieszkańców¹⁸.

Podstawowym czynnikiem zewnętrznym są uregulowania prawne. Możliwości wykorzystania przez władze gminy instrumentów lokalnej polityki podatkowej, w tym *tax expenditures*, są zależne od przyznanych gminie uprawnień w zakresie kształtowania elementów konstrukcji podatkowych źródeł dochodów. Uprawnienia te w literaturze są nazywane władztwem podatkowym i wynikają z treści art. 168 Konstytucji RP. Jednak prawo to jest ograniczone regulacjami ustawy. Jak zaznacza J. Kulicki, uprawnienia te sprowadzają się raczej do kształtowania obciążeń podatkowych, a nie ich stanowienia¹⁹.

Mimo że w ustawie z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego²⁰ zamieszczono dość obszerny katalog dochodów podatkowych gmin, które stanowią w całości ich dochód, gminy mają władztwo podatkowe tylko w stosunku do tych podatków, które są pobierane przez samorządowe organy podatkowe. Należą do nich podatki: od nieruchomości, rolny, leśny i od środków transportowych²¹. Tylko w ich przypadku radom gmin przyznano ograniczone uprawnienie do kształtowania i różnicowania stawek podatkowych (w ustawowych granicach), wykorzystania ulg podatkowych (na podstawie ustawowych zasad) oraz kształtowania zwolnień przedmiotowych i stosowania umorzenia, rozłożenia na raty i odroczenia terminu płatności²². Zakres władztwa podatkowego gmin w Polsce nie jest więc szeroki – mają one możliwość kształtowania jedynie tych części konstrukcji podatków, które można zdefiniować jako *tax expenditures*. Preferencje podatkowe są bowiem przejawem aktyw-

16 Szerzej na ten temat: J. Łukomska, P. Swianiewicz, *Polityka podatkowa władz lokalnych w Polsce*, Municipium, Warszawa 2015.

17 P. Swianiewicz, J. Łukomska, *Lokalna konkurencja podatkowa*, „Studia Regionalne i Lokalne” 2016, nr 2(64), <https://doi.org/10.7366/1509499526401>; D. Wyszowska, *op. cit.*

18 Szerzej na ten temat: P. Felis, *Polityka podatkowa...*

19 J. Kulicki, *Zakres władztwa podatkowego w obecnym systemie prawnym w Polsce*, „Analizy BAS” 2010, nr 16(41).

20 Dz.U. 2021, poz. 38, ze zm.

21 Ustawa z dnia 12 stycznia 1992 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2019, poz. 1170, ze zm.).

22 B.Z. Filipiak, *Polityka podatkowa gmin czy realizacja władztwa podatkowego?*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2015, nr 76, t. 1, <https://doi.org/10.18276/frfu.2015.76/1-19>.

Tabela 1. Uprawnienia gmin w Polsce w odniesieniu do poszczególnych rodzajów podatków lokalnych

Rodzaj podatku	Uprawnienia dotyczące:				
	wprowadzania/ znoszenia podatku	kształtowania stawek podatkowych w granicach ustalonych ustawowo	wprowadzania ulg	wprowadzania zwolnień	umorzenia podatku
Podatek od nieruchomości	–	+	–	wyłącznie przedmiotowe	+
Podatek rolny	–	+*	wyłącznie przedmiotowe	wyłącznie przedmiotowe	+
Podatek leśny	–	+*	wyłącznie przedmiotowe	wyłącznie przedmiotowe	+
Podatek od środków transportowych	–	+	–	wyłącznie przedmiotowe	+
Samoopodatkowanie mieszkańców	+	+	+	+	+
Podatek od czynności cywilnoprawnych	–	–	–	–	–
Podatek od spadków i darowizn	–	–	–	–	–
Podatek dochodowy od działalności gospodarczej osób fizycznych, opłacany w formie karty podatkowej	–	–	–	–	–

* Z wykorzystaniem stabilizatorów.

Źródło: opracowanie własne, por. M. Poniatowicz, D. Wyszowska, *Stymulowanie rozwoju lokalnej przedsiębiorczości a konkurencja podatkowa gmin* [w:] *Finansowe i podatkowe aspekty rozwoju przedsiębiorczości w regionach*, red. M. Dylewski, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu” 2014, t. 52, nr 1; M. Poniatowicz, R. Dziemianowicz, A. Alińska, *Limited Taxing Power of Local Government Entities in Poland as a Determinant of Tax Competition at the Local Level*, „International Journal of Economics. Commerce and Management” 2016, t. 4, nr 3.

nego oddziaływania przez podatki na podatników, a nie narzędziem utrzymania wewnętrznej spójności systemu podatkowego. Należy jednak podkreślić, że to ustawodawca podejmuje kluczowe decyzje co do elementów konstrukcyjnych tych podatków.

Gminy mają także prawo nałożenia na swoich mieszkańców podatku w ramach tzw. samoopodatkowania się mieszkańców na cele publiczne (dotyczy to wyłącznie osób fizycznych). Wobec tego źródła dochodów gminom przyznano w zasadzie nieograniczone władztwo podatkowe, lecz warunkiem wprowadzenia samoopodatkowania jest akceptacja tego rozwiązania

przez społeczność lokalną, wyrażona w referendum²³. Władze gmin praktycznie jednak nie wykorzystują tego źródła dochodów, budzi ono bowiem wiele wątpliwości prawnych²⁴.

W tabeli 1 zaprezentowano zakres uprawnień władzy uchwałodawczej gmin (rady gminy) dotyczący podatków lokalnych. Władze lokalne mogą kształtować stawki podatkowe na dwa sposoby, a mianowicie²⁵:

- bezpośrednio w wyniku ustalania ich wysokości – w przypadku podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportu,
- pośrednio, z zastosowaniem tzw. stabilizatorów – w przypadku stawki podatku rolnego przez obniżenie ceny skupu żyta, w przypadku podatku leśnego przez obniżenie ceny skupu drewna tartaczego.

Najważniejszym pod względem fiskalnym źródłem podatkowych dochodów własnych gmin, z wyłączeniem udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT)²⁶, jest podatek od nieruchomości. W 2019 r. gminy (wraz z miastami na prawach powiatu) z tego tytułu osiągnęły blisko 23,3 mld zł, a jego udział w dochodach własnych w latach 2004–2019 kształtował się w granicach 17–30%. Warto także zauważyć, że udział dochodów z podatku od nieruchomości w ostatnich latach maleje. Znacznie niższe dochody gminy osiągają z tytułu podatku rolnego – 1,5 mld zł (1,5–3% dochodów własnych w zależności od analizowanego roku) oraz podatku od środków transportowych – 1,2 mld zł (ok. 1% dochodów własnych)²⁷. Marginalne znaczenie fiskalne ma natomiast podatek leśny. Wartość osiąganych dochodów z wymienionych źródeł oraz zakres przyznanego wobec nich władztwa podatkowego determinują zakres (wielkość) stosowanych preferencji podatkowych – *tax expenditures*.

Ani krajowa, ani zagraniczna literatura przedmiotu nie dostarcza jednoznacznych dowodów na to, że wprowadzanie preferencji w podatkach lokalnych ma bezpośrednie przełożenie na realizację założonych celów lokalnej polityki podatkowej²⁸. Zjawisk gospodarczych i społecznych nie determinują bowiem wyłącznie elementy podatkowe, lecz wpływają na nie także inne czynniki²⁹. Trudno jest zatem stwierdzić, że cel został osiągnięty wyłącznie dzięki realizowanej polityce podatkowej³⁰.

23 M. Poniatowicz, D. Wyszowska, *Stymulowanie rozwoju lokalnej przedsiębiorczości a konkurencja podatkowa gmin* [w:] *Finansowe i podatkowe aspekty rozwoju przedsiębiorczości w regionach*, red. M. Dylewski, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu” 2014, t. 52, nr 1.

24 M. Hyski, *Problemy samoopodatkowania się mieszkańców gminy*, „Infrastruktura i Ekologia Terenów Wiejskich” 2009, nr 4.

25 P. Felis, *Możliwości oddziaływania...*

26 Zdaniem autorów dochody te ze względu na ich charakter nie stanowią dochodów własnych, lecz są dochodami transferowymi.

27 K. Brzozowska, M. Kogut-Jaworska, *Władztwo podatkowe w ocenie samodzielności dochodowej gmin w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, <https://doi.org/10.17951/h.2016.50.1.327>.

28 T. Skica, A. Kiebała, T. Wołowicz, *Stymulowanie lokalnej konkurencyjności gmin na przykładzie podatku od środków transportowych*, „Studia Regionalne i Lokalne” 2011, nr 2.

29 W. Dziemianowicz, J. Łukomska, A. Ambroziak, *Location Factors in Foreign Direct Investment at the Local Level. The Case of Poland*, „Regional Studies” 2019, t. 53, nr 8, <https://doi.org/10.1080/00343404.2018.1530750>.

30 A. Gomułowicz, *op. cit.*

Niemniej władza samorządowa, podejmując decyzje o wykorzystaniu *tax expenditures*, powinna oceniać, w jakim stopniu zastosowane preferencje podatkowe przyczyniły się do realizacji założonych celów. Możliwość takiej analizy jest jednak uwarunkowana dostępnością danych, odnoszących się z jednej strony do rodzaju oraz wartości funkcjonujących *tax expenditures*, z drugiej zaś – do skwantyfikowanych celów realizowanej lokalnej polityki podatkowej.

Skuteczność wykorzystania *tax expenditures* – przegląd literatury

Dotychczas w literaturze przedmiotu dość często podejmowano tematykę dochodów podatkowych JST, również w kontekście realizacji lokalnej polityki podatkowej. Analizie poddawano następujące zagadnienia: 1) konieczność zapewnienia stabilności dochodów (źródeł dochodów)³¹, 2) wpływ władztwa podatkowego na stabilność finansową gmin³², 3) porównanie polityki podatkowej gmin i realizacji władztwa podatkowego³³, 4) różnicowanie fiskalnych skutków realizacji polityki podatkowej gmin³⁴, 5) znaczenie wykorzystania władztwa podatkowego w ocenie stopnia samodzielności dochodowej gmin³⁵, 6) skuteczność i efektywność wykorzystania władztwa podatkowego³⁶, 7) wpływ wykorzystania preferencji podatkowych na atrakcyjność inwestycyjną gmin³⁷, 8) wpływ cyklu politycznego na kształtowanie podatków³⁸, 9) zachowania podatników wobec stosowania preferencji podatkowych przez gminy³⁹, 10) zależność między wykorzystaniem preferencji podatkowych w podatkach lokalnych a sytuacją społeczno-gospodarczą jednostek⁴⁰.

W literaturze przedmiotu dokonuje się także analizy wpływu wykorzystania *tax expenditures* na poziomie lokalnym na wzrost/rozwój gospodarczy⁴¹. Według badaczy jest ona jednak nie-

31 W. Yan, *op. cit.*; K. Wójtowicz, *Udział w podatkach państwowych a problem stabilności fiskalnej jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2014, t. 48, nr 2, <http://dx.doi.org/10.17951/h.2014.48.2.135>.

32 R. Przygodzka, *Władztwo podatkowe a stabilność finansowa gmin*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 4(40); J. Śmiechowicz, *Stabilność dochodów gmin w kontekście ich władztwa podatkowego i fakultatywność opłat lokalnych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294.

33 B.Z. Filipiak, *Polityka podatkowa...*; P. Felis, H. Rosłaniec, *Wykorzystanie podatku od nieruchomości w lokalnej polityce podatkowej miast Unii Metropolii Polskich*, „Gospodarka Narodowa” 2017, t. 288, nr 2, <https://doi.org/10.33119/gn/100735>.

34 J. Dziuba, *op. cit.*; B.Z. Filipiak, *Skutki udzielania ulg, umorzeń i zwolnień przez organy podatkowe gmin*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5(83), cz. 1, <https://doi.org/10.18276/frfu.2016.5.83/1-16>.

35 K. Brzozowska, M. Kogut-Jaworska, *op. cit.*

36 T. Wołowicz, D. Reško, *Obniżki stawek podatkowych do celów stymulacyjnych a założenia racjonalnej strategii podatkowej gminy*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2012.

37 T. Wołowicz, S. Skrzypek-Ahmed, *Podatek od nieruchomości...*

38 P.E. Mouritzen, *The Local Political Studies*, „Scandinavian Political Studies” 1989, t. 12, nr 1.

39 T. Wołowicz, *Preferencje podatkowe w podatku od nieruchomości a zachowania lokalizacyjno-konkurencyjne podatników prowadzących działalność gospodarczą*, „Roczniki Ekonomii i Zarządzania”, t. 10(46), nr 1, <https://doi.org/10.18290/reiz.2018.10.1-5>.

40 J. Dziuba, *op. cit.*

41 R. Levine, D. Renelt, *A Sensitivity Analysis of Cross-Country Growth Regressions*, „The American Economic Review” 1992, t. 84, nr 4, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2432519>; E. Engen, J. Skinner, *Taxation and Econo-*

wystarczająca do oceny zasadności wykorzystywania rozpatrywanych preferencji podatkowych. Stąd podjęto temat zastosowania *tax expenditures* przez polskie gminy w kontekście realizacji przypisanych im celów lokalnej polityki podatkowej.

Badania empiryczne nad polityką podatkową gmin w Polsce są realizowane dość rzadko. Można wśród nich wymienić te prowadzone przez P. Swianiewicza i J. Łukomską w obszarze lokalnej konkurencji podatkowej⁴² czy odnoszące się do różnych aspektów wykorzystania władztwa podatkowego w zakresie podatku od środków transportowych⁴³. Autorzy podejmowali także badania nad pożądanymi kierunkami zmian w systemie finansowania gmin, ze zwróceniem szczególnej uwagi na dochody podatkowe i poszerzenie zakresu władztwa podatkowego⁴⁴.

Z dotychczas prowadzonych badań wynika, że albo w ogóle nie wykorzystuje się instrumentów polityki podatkowej do stymulowania lokalnej gospodarki⁴⁵, albo ich skuteczność jest niewielka⁴⁶, albo mają one wręcz negatywny wpływ na realizację założonych celów lokalnej polityki podatkowej⁴⁷. Autorzy wspomnianych badań wskazywali, że na zachowania podmiotów przyczyniających się do rozwoju lokalnego bardziej oddziałuje stabilna, długookresowa i przejrzysta polityka podatkowa niż obniżanie stawek opodatkowania, zwłaszcza w przypadku pojedynczych podatków lokalnych.

Metoda badania

Badaniem objęto wszystkie gminy w Polsce. Wśród nich odrębną analizę prowadzono dla miast na prawach powiatu. W pierwszej kolejności zaprezentowano wartości *tax expenditures* według rodzajów gmin, w tym w odniesieniu do wielkości osiągniętych przez nie dochodów. Posłuży-

mic Growth [w:] *Tax Policy in the Real World*, Cambridge University Press, Cambridge 1999, <https://doi.org/10.1017/cbo9780511625909.021>; E. Mendoza, G.M. Milesi-Feretti, P. Asea, *On the Ineffectiveness of Tax Policy in Altering Long-Run Growth. Herberger's Superneutrality Conjecture*, „Journal of Public Economics” 1997, nr 66, [https://doi.org/10.1016/s0047-2727\(97\)00011-x](https://doi.org/10.1016/s0047-2727(97)00011-x); P. Cashin, *Government Spending, Taxes, and Economic Growth*, „IMF Working Papers” 1994, nr 92; W. Leibfritz, J. Thornton, A. Bibbee, *Taxation and Economic Performance*, „OECD Economics Department Working Papers” 1997, nr 176, <https://doi.org/10.1787/18151973>; S. Fölster, M. Henrekson, *Growth and the Public Sector. A Critique of the Critics*, „European Journal of Political Economy” 1999, t. 15, nr 2, [https://doi.org/10.1016/S0176-2680\(99\)00011-7](https://doi.org/10.1016/S0176-2680(99)00011-7); A. Bassanini, S. Scarpetta, *The Driving Forces of Economic Growth: Panel Data Evidence for the OECD Countries*, „OECD Economic Studies” 2001, nr 33, https://doi.org/10.1787/eco_studies-v2001-art10-en.

42 J. Łukomska, P. Swianiewicz, *op. cit.*; P. Swianiewicz, J. Łukomska, *Lokalna konkurencja...*

43 J. Łukomska, P. Swianiewicz, *op. cit.*; T. Skica, A. Kiebała, T. Wołowicz, *op. cit.*; P. Felis, *Zróżnicowanie fiskalnych skutków polityki podatkowej gmin w Polsce w zakresie podatku od środków transportowych*, „Studia Regionalne i Lokalne” 2017, nr 2(68), <https://doi.org/10.7366/150949956805>.

44 A. Babczuk, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego. Pożądane kierunki zmian w świetle badań ankietowych* [w:] *Teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług” 2009, nr 37.

45 R. Levine, D. Renelt, *op. cit.*

46 T. Skica, *Samorządy a rozwój przedsiębiorczości. Instrumenty wspierania przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny na przykładzie gmin województwa podkarpackiego*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Informatyki i Zarządzania z siedzibą w Rzeszowie, Rzeszów 2009.

47 E. Mendoza, G.M. Milesi-Feretti, P. Asea, *op. cit.*

Tabela 2. Kwantyfikacja celów zastosowania *tax expenditures* w podatkach lokalnych

	Mierniki	Symbol
Poprawa warunków funkcjonowania podmiotów gospodarczych	Liczba podmiotów gospodarki narodowej na 10 tys. mieszkańców w wieku produkcyjnym	P _{GN}
	Liczba podmiotów gospodarki narodowej w sekcji H – transport i gospodarka magazynowa na 10 tys. mieszkańców w wieku produkcyjnym	P _{Trans.}
	Liczba pracujących na 10 tys. ludności w wieku produkcyjnym – bez pracujących w jednostkach budżetowych działających w zakresie obrony narodowej i bezpieczeństwa publicznego, osób pracujących w gospodarstwach indywidualnych w rolnictwie, duchownych oraz pracujących w organizacjach, fundacjach i związkach; bez podmiotów gospodarczych o liczbie pracujących do dziewięciu osób; według faktycznego miejsca pracy i rodzaju działalności	L _{Prac.}
Poprawa warunków życia mieszkańców	Dochody gmin z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) na 10 tys. mieszkańców	D _{PIT}
	Mieszkania oddane do użytkowania na 10 tys. mieszkańców	Mieszk.
	Przyrost liczby ludności w roku kalendarzowym na 10 tys. mieszkańców	L _t
Budowa potencjału dochodowego gminy	Dochody własne gmin na 10 tys. mieszkańców	D _w

Źródło: opracowanie własne.

no się metodami poznania empirycznego typowymi dla nauk społecznych, w szczególności: obserwacją, porównaniem i pomiarem. Analizę przeprowadzono dla lat 2004–2019. Dane zaczerpnięto z zasobów statystyki publicznej (Banku Danych Lokalnych GUS) oraz baz danych Ministerstwa Finansów.

Do określenia wpływu polityki podatkowej gmin na realizację jej celów posłużono się analizą korelacji między wielkością utraconych dochodów z tytułu zastosowania *tax expenditures* a wybranymi wskaźnikami obrazującymi cele ich stosowania⁴⁸. Różni autorzy, podejmując się oceny skuteczności realizacji lokalnej polityki podatkowej, jako jej efekty analizowali wskaźniki obrazujące dochód narodowy, bezrobocie oraz mierniki odnoszące się do liczby i struktury podmiotów gospodarki narodowej, w tym tych z kapitałem zagranicznym. Najczęściej analiza ta ograniczała się do rozważań teoretycznych, bez prowadzenia badań empirycznych⁴⁹.

Autorzy zdecydowali, że wśród miar obrazujących efekty lokalnej polityki podatkowej zostaną uwzględnione wskaźniki odnoszące się do: działalności gospodarczej, warunków życia mieszkańców oraz potencjału dochodowego samej jednostki samorządu terytorialnego. Przyjęte miary miały stanowić jak najlepsze odzwierciedlenie określonych celów lokalnej polityki podatkowej, jednak dobór zmiennych przyjętych do pomiaru był ostatecznie podyktowany dostępnością danych na poziomie gmin. Autorzy chcieli zastosować także wskaźniki charakteryzujące rolnictwo, np. poziom dochodów i inwestycji w rolnictwie, lecz dane tego typu nie są

⁴⁸ Wszystkie wielkości analizowano w przeliczeniu na 10 tys. mieszkańców lub 10 tys. pracujących.

⁴⁹ T. Skica, A. Kiebała, T. Wołowicz, *op. cit.*

dostępne, podobnie jak np. wyniki finansowe podmiotów gospodarczych, informacje o wysokości dochodów mieszkańców czy poziomie ubóstwa.

W tabeli 2 zostały przedstawione miary przyjęte do opisu celów stosowania *tax expenditures* na poziomie lokalnym.

Należy zauważyć, że obliczone współczynniki korelacji powinno się traktować jako miarę współwystępowania zjawisk, a otrzymane wyniki trzeba interpretować ostrożnie. Określenie skuteczności stosowania *tax expenditures* wymaga podjęcia dodatkowych badań. Problemem pozostaje to, że władze lokalne stosujące te instrumenty nie monitorują ani nie analizują efektów i stopnia realizacji celów prowadzonej polityki podatkowej. Można zaryzykować stwierdzenie, że znaczna część władz gminnych w podejmowaniu decyzji o zastosowaniu analizowanych instrumentów kieruje się innymi przesłankami niż tymi o charakterze ekonomicznym (szersze rozważania na ten temat są zawarte w dalszej części opracowania).

Istotność statystyczną obliczonych współczynników korelacji Pearsona zweryfikowano za pomocą testu istotności współczynnika korelacji (*test of significance for a Pearson product-moment correlation coefficient*). Obliczenia wykonano z zastosowaniem oprogramowania SPSS za lata: 2012, 2014, 2016 i 2018.

Wyniki badań

W latach 2004–2019 wartość *tax expenditures* w podatkach lokalnych w Polsce wyniosła blisko 61,6 mld zł. W latach 2004–2015 widoczny był istotny wzrost wykorzystania tego typu instrumentów lokalnej polityki podatkowej, co prowadziło do wzrostu wielkości utraconych przez gminy dochodów. Maksymalną wartość dochodów z tego tytułu jednostki utraciły w 2015 r., kiedy to preferencje podatkowe osiągnęły poziom nieco ponad 4,8 mld zł. W okresie 2016–2017 zaobserwowano znaczący spadek wartości utraconych dochodów gmin z tytułu wykorzystania *tax expenditures* w podatkach lokalnych, w latach 2018–2019 odnotowano zaś kolejny jej wzrost (wykres 2).

Zaprezentowane na wykresie wielkości zostały przedstawione w cenach bieżących oraz cenach stałych z 2004 r. Po uwzględnieniu wskaźnika wzrostu cen i usług konsumpcyjnych krzywa w zasadzie nie zmienia kształtu, jednak wartości osiągane w kolejnych latach są niższe. Mianowicie w 2015 r., w którym można zaobserwować największą jego wartość, stosowna kwota wyniosła nie 4,8 mld zł, ale 3,7 mld zł. Analiza wartości *tax expenditures* w cenach stałych z 2004 r. wskazuje także na wzrost *tax expenditures* w analizowanym okresie.

Ponieważ wielkość osiąganych dochodów ogółem oraz dochodów własnych w kolejnych latach rosła, podczas gdy wartość *tax expenditures* w podatkach lokalnych malała, udział preferencji podatkowych w dochodach spadał. Udział utraconych dochodów w dochodach własnych gmin (łącznie z miastami na prawach powiatu) kształtował się na poziomie 7,0% w 2004 r. i spadł do 3,9% w 2019 r. Jeżeli natomiast odnieść te wartości do dochodów ogółem, kształtowały się one odpowiednio na poziomie: 3,8% w 2004 r. i 1,8% w 2018 r. (wykres 3).

W analizowanym okresie preferencją podatkową, którą gminy stosowały najczęściej, było obniżenie górnych stawek podatkowych. W ostatnich latach udział jej wartości w całości stosowanych przez gminy *tax expenditures* wynosił ok. 75–77%. Władze gmin decydowały się na

Wykres 2. Wartość utraconych dochodów gmin* w Polsce z tytułu wykorzystania *tax expenditures* w podatkach lokalnych w latach 2004–2019 (w mln zł)

* Łącznie z miastami na prawach powiatu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów, <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzety-jednostek-samorządu-terytorialnego/sprawozdania-budżetowe> [dostęp: 3 stycznia 2020 r.].

Wykres 3. Udział utraconych dochodów gmin* w Polsce z tytułu wykorzystania *tax expenditures* w podatkach lokalnych w dochodach ogółem i dochodach własnych w latach 2004–2019 (w %)

* Łącznie z miastami na prawach powiatu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów, *op. cit.*

zmniejszenie dochodów głównie z tytułu podatku od nieruchomości (blisko trzy czwarte utraconych dochodów), podatku od środków transportowych (ok. 12%) i podatku rolnego (w zdecydowanie mniejszym stopniu – 8%)⁵⁰.

Wykorzystanie *tax expenditures* w podatkach lokalnych jest bardzo zróżnicowane w zależności od rodzaju gmin. Jest to szczególnie widoczne w przypadku gmin i miast na prawach powiatu. Gdy uwzględnimy łączną wartość udzielonych preferencji w całym analizowanym okresie, dominują gminy wiejskie, mimo że statystyczna gmina wiejska ma najmniejszy budżet. W latach 2013–2015 utraciły one z tytułu zastosowania *tax expenditures* po blisko 2 mld zł, natomiast w latach 2016–2018 po ok. 1,6 mld zł. Jeżeli jednak weźmiemy pod uwagę liczbę tego rodzaju gmin (1555)⁵¹, wówczas wartość ta nie jest wysoka w stosunku do pozostałych rodzajów podstawowych JST. Najmniejsza wartość *tax expenditures* przypadała na gminy miejskie. Zestawienie wielkości utraconych dochodów z tytułu *tax expenditures* według rodzajów gmin zostało zaprezentowane na wykresie 4.

Wykres 4. Wartość utraconych dochodów gmin w Polsce z tytułu wykorzystania *tax expenditures* w podatkach lokalnych według rodzaju gmin w latach 2004–2019 (w mln zł)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów, *op. cit.*

Gdy uwzględnimy zaprezentowane wielkości *tax expenditures* i liczbę ludności poszczególnych rodzajów gmin, prawie w całym analizowanym okresie największe wartości przypadały

⁵⁰ M. Będzieszak, *Władztwo dochodowe i dochody gmin w sytuacji spowolnienia gospodarczego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2011, nr 39; K. Brzozowska, M. Kogut-Jaworska, *op. cit.*

⁵¹ Od 1 stycznia 2019 r. liczba ta uległa zmniejszeniu o jeden (zlikwidowano gminę Ostrowiec).

na jednego mieszkańca w gminach wiejskich (wykres 5). W porównaniu z gminami wiejskimi i miejsko-wiejskimi gminy miejskie i miasta na prawach powiatu w znacznie mniejszym stopniu decydowały się na utratę dochodów w przeliczeniu na jednego mieszkańca.

Wykres 5. Wartość utraconych dochodów gmin w Polsce z tytułu wykorzystania *tax expenditures* w podatkach lokalnych według rodzaju gmin w przeliczeniu na jednego mieszkańca w latach 2005–2019 (w zł)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów i Głównego Urzędu Statystycznego.

Można przypuszczać, że powodów takiego stanu rzeczy jest kilka, a najważniejsze z nich to:

- miasta, zwłaszcza te pełniące funkcję powiatów, są na tyle atrakcyjne, że ich władze nie muszą wykorzystywać *tax expenditures*, aby przyciągać na swój teren podmioty gospodarcze czy nowych mieszkańców;
- władza lokalna gmin miejskich często jest zdania, że oferowane przez gminy *tax expenditures* nie są atrakcyjne dla podmiotów gospodarczych ze względu na niewielką wysokość preferencji w stosunku do kosztów podmiotów gospodarczych i możliwość uwzględnienia płaconych podatków lokalnych w kosztach prowadzenia działalności;
- gminy wiejskie i miejsko-wiejskie często kierują się względami politycznymi lub społecznymi i nie dokonują analizy skutków stosowania *tax expenditures*⁵².

Analizując skutki *tax expenditures*, nie możemy jednak zapominać o wielkości osiąganych przez poszczególne rodzaje gmin dochodów, w tym zwłaszcza dochodów własnych, których

52 P. Swianiewicz, J. Łukomska, *Lokalna konkurencja...*

zasadniczą część stanowią dochody podatkowe. W 2019 r. dochody własne miast na prawach powiatu osiągnęły wartość 55 mld zł, gmin miejsko-wiejskich – 20,6 mld zł, gmin miejskich – 15,6 mld zł, a gmin wiejskich – 22,2 mld zł. Skutki zastosowania *tax expenditures* w postaci zmniejszenia dochodów były więc najbardziej odczuwalne w gminach wiejskich, natomiast najmniej – w miastach na prawach powiatu. W przypadku gmin wiejskich udział utraconych dochodów w dochodach własnych był trzykrotnie większy w porównaniu z gminami miejskimi i dziewięciokrotnie wyższy w odniesieniu do miast na prawach powiatu. W całym analizowanym okresie ubytek dochodów w gminach wiejskich wynosił 8–14%, w gminach miejsko-wiejskich – 7–10,5%, w gminach miejskich – 4–8%, a w miastach na prawach powiatu – 1,4–3,5%. We wszystkich badanych rodzajach jednostek samorządu terytorialnego można zaobserwować zmniejszenie wykorzystania *tax expenditures* w ostatnich czterech analizowanych latach, a zwłaszcza w latach 2016–2017. Na tle pozostałych jednostek wyróżniają się miasta na prawach powiatu, w których wartość utraconych dochodów w wyniku zastosowania preferencji podatkowych w dochodach własnych i ogółem utrzymywała się na względnie stałym poziomie (wykres 6).

Wykres 6. Udział wartości utraconych dochodów gmin w Polsce z tytułu wykorzystania *tax expenditures* w podatkach lokalnych w dochodach ogółem i własnych według rodzaju gmin w latach 2004–2019 (w %)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów, *op. cit.*

Zróźnicowanie wykorzystania *tax expenditures* jest widoczne także wewnątrz poszczególnych typów jednostek. Największe można zaobserwować w gminach wiejskich, w przypadku których zarówno w ujęciu bezwzględnym, jak i w przeliczeniu na jednego mieszkańca współczynnik zmienności kształtował się na najwyższym poziomie, odpowiednio 109% i 134% (za 2018 r.). Najniższe wartości współczynnika zmienności można natomiast zaobserwować w miastach na prawach powiatu – w 2018 r. było to odpowiednio 75% i 83%. Pomimo istotnie niższych wartości analizowanego współczynnika w miastach na prawach powiatu zróźnicowanie wykorzystania preferencji podatkowych należy ocenić jako bardzo wysokie.

Jeśli weźmiemy pod uwagę wartość utraconych dochodów, gminy miejskie najczęściej stosowały preferencje w podatku od nieruchomości, podobnie jak gminy miejsko-wiejskie i wiejskie. W pierwszym rodzaju gmin stanowiły one nieco ponad 80%, podczas gdy w miejsko-wiejskich blisko 80%, a w wiejskich ok. 70%. Strukturę *tax expenditures* w podatkach lokalnych gmin zaprezentowano na wykresie 7.

Wykres 7. Struktura *tax expenditures* w podatkach lokalnych w gminach* w latach 2004–2019 (w %)

* Bez miast na prawach powiatu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów, *op. cit.*

W ostatnich latach można zaobserwować istotny spadek udziału *tax expenditures* w podatku rolnym oraz wzrost w podatku od nieruchomości. Odmienne sytuacja wyglądała w miastach na prawach powiatu, które w znacznym stopniu wykorzystywały preferencje w podatku od środków transportowych (od 2008 r. ok. 35% utraconych dochodów) i w mniejszym – w podatku

od nieruchomości (ok. 62% utraconych dochodów). Strukturę *tax expenditures* w podatkach lokalnych miast na prawach powiatu zaprezentowano na wykresie 8.

Wykres 8. Struktura *tax expenditures* w podatkach lokalnych w miastach na prawach powiatu w latach 2004–2019 (w %)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów, *op. cit.*

W miastach na prawach powiatu obserwuje się istotny wzrost wykorzystania *tax expenditures* w podatku od środków transportowych – z 7,8% w 2004 r. do blisko 36% w 2019 r.

Wyniki analizy korelacji

W tabeli 3 zaprezentowano wartości współczynników korelacji Pearsona, które mogą być wykorzystane do wstępnej oceny poziomu zależności liniowej (współwystępowania) między poszczególnymi zmiennymi przyjętymi do opisu celów lokalnej polityki podatkowej a *tax expenditures*.

Analiza danych wskazuje na brak związku pomiędzy stosowanymi przez władze gmin *tax expenditures* a osiąganymi dzięki ich wykorzystaniu celami lokalnej polityki podatkowej. Można stwierdzić, że rosnące *tax expenditures* nie prowadzą do wzrostu badanych miar opisujących cele lokalnej polityki podatkowej (polityki rozwoju). Dzieje się tak, dlatego że – po pierwsze – na obserwowane zmienne ma wpływ wiele czynników, a po drugie – *tax expenditures* nie oddziałują istotnie na analizowane wielkości. Wyjątkiem jest możliwy do uchwycenia związek między wielkością *tax expenditures* a wielkością dochodów własnych. Jedynie w miastach na prawach powiatu stosowanie *tax expenditures* wpływa na zmniejszenie osiągniętych dochodów własnych. Wydaje się konieczne podjęcie odrębnych pogłębionych badań w odniesieniu do gmin podmiejskich, zwłaszcza położonych wokół większych miast, np. miast wojewódzkich.

Tabela 3. Korelacja między wartością *tax expenditures* (Tes) w podatkach lokalnych a wyznaczonymi miarami realizacji celów lokalnej polityki podatkowej

	2012	2014	2016	2018
Gminy ogółem				
Tes/PGN	-0,03	0,02	0,08	0,08
Tes/PTrans.	0,01	0,04	0,14	0,13
Tes/ LPrac.	0,38	0,40	0,34	0,30
Tes/DPIT	-0,04	0,03	0,13	0,12
Tes/Mieszk.	0,05	0,08	0,10	0,08
Tes/Lt	0,03	0,05	0,08	0,06
Tes/Dw	0,50	0,58	0,44	0,39
Gminy miejskie				
Tes/PGN	0,20	0,19	0,09	0,12
Tes/PTrans.	0,04	0,05	0,02	0,06
Tes/ LPrac.	0,23	0,27	0,26	0,27
Tes/DPIT	-0,08	-0,07	-0,04	0,00
Tes/Mieszk.	-0,08	-0,08	0,04	-0,04
Tes/Lt	-0,03	-0,08	-0,08	-0,03
Tes/Dw	0,41	0,33	0,27	0,25
Gminy miejsko-wiejskie				
Tes/PGN	-0,04	0,03	0,09	0,12
Tes/PTrans.	0,05	0,09	0,19	0,20
Tes/ LPrac.	0,00	0,07	0,20	0,22
Tes/DPIT	-0,06	0,09	0,18	0,21
Tes/Mieszk.	0,08	0,04	0,13	0,17
Tes/Lt	-0,01	0,01	0,07	0,10
Tes/Dw	-0,05	0,05	0,16	0,13
Gminy wiejskie				
Tes/PGN	0,05	0,08	0,14	0,12
Tes/PTrans.	0,04	0,07	0,17	0,15
Tes/ LPrac.	0,60	0,58	0,46	0,41
Tes/DPIT	0,05	0,10	0,18	0,16
Tes/Mieszk.	0,07	0,09	0,11	0,07
Tes/Lt	0,01	0,04	0,10	0,05
Tes/Dw	0,68	0,68	0,51	0,45
Miasta na prawach powiatu				
Tes/PGN	-0,15	-0,23	-0,12	-0,11
Tes/PTrans.	-0,12	-0,17	-0,09	-0,09
Tes/ LPrac.	0,15	0,13	0,22	0,19
Tes/DPIT	-0,25	-0,26	-0,12	-0,12
Tes/Mieszk.	0,06	-0,02	-0,02	-0,01
Tes/Lt	0,07	-0,03	-0,07	0,01
Tes/Dw	-0,28	-0,27	-0,20	-0,17

Źródło: opracowanie własne.

Wnioski

W podsumowaniu można stwierdzić, że gminy w niewielkim, choć zróżnicowanym zakresie wykorzystują *tax expenditures*. W 2019 r., podobnie jak w latach wcześniejszych, średnia wartość utraconych dochodów gmin w Polsce z tego tytułu wynosiła 1,9 mln zł, przy czym wartość minimalna kształtowała się na poziomie 0 zł, a maksymalna – 40 mln zł. Mediana wartości utraconych dochodów wyniosła 1,2 mln zł, kwartył pierwszy – 651 tys. zł, a kwartył trzeci – 2,1 mln zł. Rozkład *tax expenditures* w poszczególnych podatkach lokalnych jest także istotnie zróżnicowany zależnie od rodzaju gmin.

Udział *tax expenditures* w dochodach własnych spada. Powodem może być to, że władze gmin, nie widząc efektów wykorzystania preferencji w podatkach lokalnych, odchodzą od ich stosowania. W ocenie autorów wynika to jednak z czego innego – z braku świadomego kształtowania lokalnej polityki podatkowej i dość chaotycznych działań, podejmowanych nierzadko z powodów politycznych⁵³. Władza samorządowa najczęściej nie określa celów lokalnej polityki podatkowej ani nie podejmuje analizy efektów jej realizacji, stąd nie wie, czy zastosowane *tax expenditures* doprowadziły do osiągnięcia zakładanych celów. Z dużym prawdopodobieństwem można stwierdzić, że władze gmin traktują *tax expenditures* wyłącznie jako bezpowrotnie utracone dochody, stanowiące – jak już zauważono – jedynie element polityki społecznej lub gry politycznej. Co ciekawe, to gminy wiejskie w największym stopniu stosują *tax expenditures*, korzystając z przyznanego im władztwa podatkowego. Gminy te zwykle mają mniejsze budżety i gdy ustalają stawki podatków lokalnych czy stosują inne preferencje podatkowe, starają się przede wszystkim spełniać oczekiwania mieszkańców, dbając w ten sposób o kapitał polityczny (kupując głosy przyszłych wyborców).

Jeśli chodzi o miasta na prawach powiatu i gminy miejskie, to wykorzystanie *tax expenditures* jest istotnie ograniczone. Wynika to z chęci osiągnięcia zwiększonych dochodów niezbędnych do realizacji rosnącej liczby zadań. Powodem może być również przekonanie władz jednostek o braku konieczności stosowania preferencji. Prezydenci miast sądzą bowiem, że ich jednostki są najbardziej atrakcyjne dla mieszkańców i podmiotów gospodarczych. Nie oznacza to jednak, że władze gmin w ogóle zrezygnują z wykorzystania tego instrumentu lokalnej polityki podatkowej. Będą go stosować ze względu na jego społeczny charakter i możliwe do osiągnięcia cele polityczne (uzyskanie reelekcji). Istotne zmiany w tym zakresie mogłaby wprowadzić ustawa o jawności życia publicznego. Zgodnie z jej głównymi założeniami rozszerzono by katalog informacji udostępnianych przez gminy w Biuletynie Informacji Publicznej o umorzenia zobowiązań podatkowych lub ulgi w spłacie takich zobowiązań⁵⁴. Zmiany w zakresie wykorzystywania *tax expenditures* mogłoby także przynieść wprowadzenie monitoringu skuteczności tego instrumentu. Świadomość, że *tax expenditures* mogą być pomocne w osiągnięciu celów lokalnej polityki podatkowej, mogłaby bowiem stanowić uzasadnienie ich stosowania, nawet w sytuacji czasowego obniżenia dochodów budżetowych.

53 Wyjątek stanowią rosnące *tax expenditures* w podatku od środków transportowych, wymagające odrębnych analiz.

54 Ustawa o jawności życia publicznego, główne założenia, legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12304351.

Władze gmin powinny dążyć do realizacji świadomej, aktywnej lokalnej polityki podatkowej z wykorzystaniem przewidzianych w prawie *tax expenditures*. Decydując się na czasową utratę części swoich dochodów, powinny zmierzać do osiągnięcia założonych celów i poprawy swojej konkurencyjności w stosunku do innych jednostek, by przyciągnąć przedsiębiorców oraz nowych mieszkańców. Rozbudowa bazy podatkowej będzie bowiem skutkować wzrostem dochodów podatkowych gminy w przyszłości. Władze muszą jednak zdawać sobie sprawę z bezpowrotnej utraty części dochodów budżetowych w związku z realizacją za pomocą *tax expenditures* określonej polityki społecznej, zmierzającej do poprawy warunków życia mieszkańców, zwłaszcza najbiedniejszych JST.

Wyniki analiz wskazują na brak związku pomiędzy stosowanymi preferencjami w lokalnej polityce podatkowej gmin w Polsce a efektami jej prowadzenia. Obliczone wskaźniki korelacji osiągnęły bardzo niski poziom, co oznacza, że rosnącym *tax expenditures* nie towarzyszy wzrost miar wykorzystanych do zobrazowania celów polityki podatkowej gmin. Próby budowy modeli regresji liniowej potwierdziły, że zachowania mieszkańców i podmiotów gospodarki narodowej są zależne od wielu różnorodnych czynników. Współczynniki determinacji zbudowanych modeli regresji były na bardzo niskim poziomie (dwudziestu kilku procent), a więc wykorzystanie *tax expenditures* w niewielkim stopniu wyjaśniało przyjęte do objaśnienia zmienne, ustalone jako miary celów stosowania lokalnej polityki podatkowej. Analiza ta wymaga pogłębienia – należy zastanowić się nad innymi czynnikami, które obok *tax expenditures* wpływają na rozwój lokalny. Będzie to przedmiotem dalszych badań autorów.

Przeprowadzone analizy należałoby poszerzyć o gminy podmiejskie, które mają swoją specyfikę. Badania powinny także być podjęte w kierunku określenia najistotniejszych bodźców, które decydują o wykorzystaniu *tax expenditures* przez władze lokalne.

Bibliografia

- Babczuk A., *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego. Pożądane kierunki zmian w świetle badań ankietowych* [w:] *Teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług” 2009, nr 37.
- Barej E., *Zakres władztwa podatkowego – na przykładzie miast na prawach powiatu w województwie zachodniopomorskim*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług” 2013, nr 108.
- Bassanini A., Scarpetta S., *The Driving Forces of Economic Growth: Panel Data Evidence for the OECD Countries*, „OECD Economic Studies” 2001, nr 33, https://doi.org/10.1787/eco_studies-v2001-art10-en.
- Będzieszak M., *Władztwo dochodowe i dochody gmin w sytuacji spowolnienia gospodarczego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2011, nr 39.
- Brzozowska K., Kogut-Jaworska M., *Władztwo podatkowe w ocenie samodzielności dochodowej gmin w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, <https://doi.org/10.17951/h.2016.50.1.327>.
- Cashin P., *Government Spending, Taxes, and Economic Growth*, „IMF Working Papers” 1994, nr 92.
- Dziemianowicz W., Łukomska J., Ambroziak A., *Location Factors in Foreign Direct Investment at the Local Level. The Case of Poland*, „Regional Studies” 2019, t. 53, nr 8, <https://doi.org/10.1080/00343404.2018.1530750>.

- Dziuba J., *Zróżnicowanie fiskalnych skutków polityki podatkowej jednostek samorządu terytorialnego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, <https://doi.org/10.17951/h.2016.50.1.351>.
- Engen E., Skiner J., *Taxation and Economic Growth* [w:] *Tax Policy in the Real World*, Cambridge University Press, Cambridge 1999, <https://doi.org/10.1017/cbo9780511625909.021>.
- Felis P., *Możliwości oddziaływania władz samorządowych na wydajność wybranych kategorii źródeł dochodów własnych na przykładzie gmin w Polsce*, „Finanse i Prawo Finansowe” 2014, t. 1, nr 4.
- Felis P., *Polityka podatkowa władz gminnych w Polsce – wyzwania dla teorii i praktyki samorządowej* [w:] *XXV lat w naukach ekonomicznych. Dokonania, wyzwania, perspektywy*, red. R. Bartkowiak, M. Matuszewicz, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2018.
- Felis P., *Zróżnicowanie fiskalnych skutków polityki podatkowej gmin w Polsce w zakresie podatku od środków transportowych*, „Studia Regionalne i Lokalne” 2017, nr 2(68), <https://doi.org/10.7366/150949956805>.
- Felis P., Rosłaniec H., *Wykorzystanie podatku od nieruchomości w lokalnej polityce podatkowej miast Unii Metropolii Polskich*, „Gospodarka Narodowa” 2017, t. 288, nr 2, <https://doi.org/10.33119/gn/100735>.
- Filipiak B.Z., *Polityka podatkowa gmin czy realizacja władztwa podatkowego?*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2015, nr 76, t. 1, <https://doi.org/10.18276/frfu.2015.76/1-19>.
- Filipiak B.Z., *Skutki udzielania ulg, umorzeń i zwolnień przez organy podatkowe gmin*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5(83), cz. 1, <https://doi.org/10.18276/frfu.2016.5.83/1-16>.
- Fölster S., Henrekson M., *Growth and the Public Sector. A Critique of the Critics*, „European Journal of Political Economy” 1999, t. 15, nr 2, [https://doi.org/10.1016/S0176-2680\(99\)00011-7](https://doi.org/10.1016/S0176-2680(99)00011-7).
- Gomułowicz A., *Zagadnienie neutralności systemu podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1990, t. 52, nr 2.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Ars boni et aequi, Poznań 2000.
- Hyski M., *Problemy samoopodatkowania się mieszkańców gminy*, „Infrastruktura i Ekologia Terenów Wiejskich” 2009, nr 4.
- Jamróży M., *Podatkowe instrumenty wspierania rozwoju przedsiębiorstw*, „Studia BAS” 2008, nr 16 [Wybrane problemy wspierania przedsiębiorstw w Polsce, red. G. Gołębiowski, A. Zygierewicz].
- Kulicki J., *Zakres władztwa podatkowego w obecnym systemie prawnym w Polsce*, „Analizy BAS” 2010, nr 16(41).
- Leibfritz W., Thornton J., Bibbee A., *Taxation and Economic Performance*, „OECD Economics Department Working Papers” 1997, nr 176, <https://doi.org/10.1787/668811115745>.
- Levine R., Renelt D., *A Sensitivity Analysis of Cross-Country Growth Regressions*, „The American Economic Review” 1992, t. 84, nr 4, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2432519>.
- Łukomska J., Swianiewicz P., *Polityka podatkowa władz lokalnych w Polsce*, Municipium, Warszawa 2015.
- Mendoza E., Milesi-Feretti G.M., Asea P., *On the Ineffectiveness of Tax Policy in Altering Long-Run Growth. Herberger's Superneutrality Conjecture*, „Journal of Public Economics” 1997, nr 66, [https://doi.org/10.1016/s0047-2727\(97\)00011-x](https://doi.org/10.1016/s0047-2727(97)00011-x).
- Ministerstwo Finansów, *Baza sprawozdań budżetowych jednostek samorządu terytorialnego*, <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzety-jednostek-samorzadu-terytorialnego/sprawozdania-budzetowe>.
- Mouritzen P.E., *The Local Political Studies*, „Scandinavian Political Studies” 1989, t. 12, nr 1.
- OECD, *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris 2010.

- Poniatowicz M., Wyszowska D., *Stymulowanie rozwoju lokalnej przedsiębiorczości a konkurencja podatkowa gmin* [w:] *Finansowe i podatkowe aspekty rozwoju przedsiębiorczości w regionach*, red. M. Dylewski, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu” 2014, t. 52, nr 1.
- Poniatowicz M., Dziemianowicz R., Alińska A., *Limited Taxing Power of Local Government Entities in Poland as a Determinant of Tax Competition at the Local Level*, „International Journal of Economics. Commerce and Management” 2016, t. 4, nr 3.
- Przygodzka R., *Władztwo podatkowe a stabilność finansowa gmin*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 4(40).
- Shaviro D., *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*, New York University School of Law, Public Law and Legal Theory Research Paper Series, „Research Paper” 2003, nr 72, <https://doi.org/10.2139/ssrn.444281>.
- Skica T., *Samorządy a rozwój przedsiębiorczości. Instrumenty wspierania przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny na przykładzie gmin województwa podkarpackiego*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Informatyki i Zarządzania z siedzibą w Rzeszowie, Rzeszów 2009.
- Skica T., Kiebała A., Wołowicz T., *Stymulowanie lokalnej konkurencyjności gmin na przykładzie podatku od środków transportowych*, „Studia Regionalne i Lokalne” 2011, nr 2(44).
- Surrey S., McDaniel P.R., *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1985.
- Swianiewicz P., Łukomska J., *Lokalna konkurencja podatkowa*, „Studia Regionalne i Lokalne” 2016, nr 2(64), <https://doi.org/10.7366/1509499526401>.
- Swianiewicz P., Łukomska J., *Local Tax Competition in Poland?*, „Miscellanea Geographica – Regional Studies on Development” 2016, t. 20, nr 3, <https://doi.org/10.1515/mgrsd-2016-0018>.
- Śmiechowicz J., *Stabilność dochodów gmin w kontekście ich władztwa podatkowego i fakultatywność opłat lokalnych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294.
- Wołowicz T., *Preferencje podatkowe w podatku od nieruchomości a zachowania lokalizacyjno-konkurencyjne podatników prowadzących działalność gospodarczą*, „Roczniki Ekonomii i Zarządzania” 2018, t. 10(46), nr 1, <https://doi.org/10.18290/reiz.2018.10.1-5>.
- Wołowicz T., Cienkowski M., *Preferencje w lokalnych podatkach majątkowych a zachowania podmiotów gospodarczych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2016, t. 98.
- Wołowicz T., Reško D., *Obniżki stawek podatkowych do celów stymulacyjnych a założenia racjonalnej strategii podatkowej gminy*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2012.
- Wołowicz T., Skrzypek-Ahmed S., *Podatek od nieruchomości i podatek od środków transportowych: wysokość stawek i ulgi podatkowe a zachowania konkurencyjne podatników prowadzących działalność gospodarczą*, „Zeszyty Naukowe WSEI. Seria: Ekonomia” 2018, t. 16, nr 2.
- Wołowicz T., Skrzypek-Ahmed S., *Znaczenie lokalnej strategii podatkowej dla konkurencyjności podatkowej gminy*, „Zeszyty Naukowe WSEI. Seria: Ekonomia” 2018, t. 15, nr 1.
- Wójtowicz K., *Udział w podatkach państwowych a problem stabilności fiskalnej jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2014, t. 48, nr 2, <http://dx.doi.org/10.17951/h.2014.48.2.135>.
- Wyszowska D., *Samodzielność finansowa jako determinanta potencjału inwestycyjnego jednostek samorządu terytorialnego. Studium empiryczne gmin w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2018.
- Wyszowski A., *Koncepcja tax expenditures w systemie podatkowym*, „Gospodarka Narodowa” 2010, t. 242, nr 9, <https://doi.org/10.33119/GN/101165>.

Wyszkowski A., *Negative Tax Expenditures in the Tax System*, „Acta Universitatis Brunensis. Iuridica” 2012, nr 411.
Yan W., *The Impact of Revenue Diversification and Economic Base on State Revenue Stability*, „Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management” 2012, t. 24, nr 1, <https://doi.org/10.1108/jpbafm-24-01-2012-b003>.

Akty prawne, dokumenty

Ustawa z dnia 12 stycznia 1992 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2019, poz. 1170, ze zm.).

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. 2021, poz. 38, ze zm.).

Ustawa o jawności życia publicznego, główne założenia, legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12304351.