Joanna Śmiechowicz

Wydajność fiskalna podatków lokalnych, jej uwarunkowania i przestrzenne zróżnicowanie w Polsce

Fiscal efficiency of local taxes, its determinants and spatial diversity in Poland

The article focuses on the fiscal efficiency of local taxes which in Poland are levies on wealth, i.e., real estate tax, means of transport tax, agricultural tax and forestry tax. The author discusses the determinants of fiscal efficiency of local taxes. Special attention is given to the analysis and assessment of fiscal importance of these taxes for municipalities and cities with powiat status, and to the role of public revenues for local government budgets. The author also compares fiscal efficiency of local taxes from the point of view of various types of their recipients and different levels of local government in Poland.

DOI	https://doi.org/10.31268/StudiaBAS.2021.05
Słowa kluczowe	podatki lokalne w Polsce, dochody podatkowe gmin, wydajność fiskalna podatków lokalnych, władztwo podatkowe gmin
Keywords	local taxes in Poland, tax revenues of municipalities, fiscal efficiency of local taxes, tax authority of municipalities
O autorce	doktor nauk ekonomicznych, Katedra Finansów Publicznych Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie • ✉ joanna.smiechowicz@poczta.umcs.lublin.pl • ORCID 0000-0003-2101-4068

Wstęp

Podatki – jako podstawowa i jedna z najstarszych kategorii ekonomicznych, fiskalnych, prawnych, politycznych oraz społecznych – spełniają niezwykle istotne funkcje zarówno dla gospodarki państwa, jak i dla społeczeństwa. Stanowią one dogodny instrument umożliwiający władzom publicznym osiągnięcie różnorodnych celów¹, a ich podstawową funkcją jest funkcja fiskalna (skarbową, dochodową)². W Polsce pobierane są cztery podatki lokalne: podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny i podatek od środków transportowych³. Zalicza się je do podatków majątkowych⁴, które współcześnie – nie tylko w Polsce, ale generalnie na świecie – nie mają w systemach podatkowych decydującego znaczenia⁵. Często jednak stanowią

1 M. Sosnowski, *Sprawność fiskalna podatków dochodowych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5(83), cz. 1, s. 43, <https://doi.org/10.18276/frfu.2016.5.83/1-04>.

2 A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, LexisNexis, Warszawa 2011, s. 99.

3 Są one umocowane w następujących ustawach: w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2019, poz. 1170, ze zm.); w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. 2020, poz. 333); w ustawie z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. 2019, poz. 888).

4 Trzy pierwsze obciążają nieruchomości, a ostatni – ruchomości.

5 Dochody gromadzone z ich tytułu, na tle dochodów z podatków dochodowych i pośrednich, są niskie.

ważne źródło finansowania samorządu, co ma miejsce m.in. w naszym kraju⁶. Teoretycznie podatki majątkowe charakteryzują się znacznym potencjałem fiskalnym. Jednak aby ta cecha mogła się w praktyce ujawnić, daniny te muszą być oparte na wartości nieruchomości będącej przedmiotem opodatkowania, oszacowanej w rejestrze zwanym katastrum⁷, a nie na ich wielkości – jak w Polsce⁸.

Chociaż samorząd terytorialny funkcjonuje w naszym kraju w trójszczeblowej strukturze od ponad dwóch dekad, przywilej pobierania podatków lokalnych posiadają wyłącznie gminy⁹. Przez przekazanie im tych źródeł dochodów¹⁰ ustawodawca wypełnił postulaty zawarte w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego¹¹, zgodnie z którą przynajmniej część zasobów finansowych wspólnot lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których poziom społeczności te mają możliwość, w granicach prawa, same ustalać¹². Istotne jednak wydają się następujące pytania:

- Jak wysokich dochodów podatki: od nieruchomości, rolnej, leśnej i od środków transportowych, dostarczają jednostkom samorządu terytorialnego?
- Jaką część dochodów ogółem i dochodów własnych stanowią dochody z ww. podatków?
- Czy podatki lokalne są stabilnym źródłem dochodów gmin?
- Jaką część wydatków gmin pozwalają sfinansować podatki lokalne?
- Czy dochody z podatków lokalnych są różnicowane w gminach położonych w różnych częściach kraju?
- Jakie czynniki wpływają na wielkość dochodów z podatków lokalnych?

Sformułowane powyżej pytania wiążą się z wydajnością fiskalną podatków lokalnych. Kwestia ta jest chętnie podejmowana w literaturze zarówno krajowej (m.in. R. Dziemianowicz, L. Etel, T. Famulska, P. Felis, B.Z. Filipiak, B. Guziejewska, E. Kornberger-Sokołowska, R. Przygodzka, J. Śmiechowicz, K. Wójtowicz, A. Walasik, D. Wyszowska), jak i zagranicznej¹³ (np. D. Wulansari,

6 P. Felis, *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012, s. 64.

7 Systemy powierzchniowe zostały uznane przez L. Etela i R. Dowgiera za rozwiązanie „z innej epoki” i całkowicie przestarzałe; L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2013, s. 14.

8 Szerzej: M. Mazurek-Chwiejczak, *Wydajny fiskalnie system podatkowy – w poszukiwaniu modelowych rozwiązań*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, nr 451 [*Finanse publiczne*], s. 69, <https://doi.org/10.15611/pn.2016.451.22>.

9 Podatki lokalne trafiają do budżetów wszystkich typów gmin, tj. gmin wiejskich, miejsko-wiejskich i miejskich. Do tej ostatniej kategorii zaliczamy miasta na prawach powiatu.

10 Art. 4 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. 2021, poz. 38, ze zm.).

11 Europejska Karta Samorządu Lokalnego, sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz.U. 1994, nr 124, poz. 607, z uwzględnieniem Dz.U. 2006, nr 154, poz. 1107).

12 Art. 9 pkt 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego.

13 Zob.: D. Wulansari, *Analysis on local government performance*, Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, Surakarta 2010, <https://core.ac.uk/download/pdf/12348765.pdf> [dostęp: 30 kwietnia 2021 r.]; E. Rubolino, *The efficiency and distributive effects of local taxes: evidence from Italian municipalities*, Institute for Social

E. Rubolino, J. Kim i S. Dougherty, G. Barisio). Zainteresowanie badaczy tymi zagadnieniami jest w pełni uzasadnione, podatki lokalne są bowiem gwarancją samodzielności ich beneficjentów¹⁴. W Polsce rangę problematyki wydajności fiskalnej i czynników ją determinujących podnosi fakt, że zadania powierzone gminom są różnorodne i mają szeroki zakres, dlatego uzasadnione są ciągle monitorowanie i ocena roli, jaką podatki lokalne odgrywają w systemie dochodów tychże podmiotów.

Celem niniejszego artykułu jest znalezienie odpowiedzi na sformułowane powyżej pytania badawcze dotyczące różnych aspektów wydajności fiskalnej podatków lokalnych. W artykule wykorzystano dostępną literaturę przedmiotu i przeprowadzono własne badania na podstawie danych zgromadzonych w bazie Głównego Urzędu Statystycznego (Bank Danych Lokalnych) oraz danych zawartych w sprawozdaniach Rb-27S za lata 2015–2019 udostępnionych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Pojęcie wydajności fiskalnej, jej mierniki i determinanty

Wydajność fiskalną podatków T. Famulska proponuje rozpatrywać w ujęciu węższym (ilościowym) i szerszym (ilościowo-jakościowym). Pierwsze podejście nawiązuje do jednej z zasad podatkowych A. Wagnera, tj. do zasady wydajności fiskalnej, której przypisuje się podstawowe znaczenie i nieprzemijającą aktualność. W tym kontekście wydajność fiskalna rozumiana jest jako zdolność do dostarczania znacznych dochodów niezbędnych do wykonania zadań władzy publicznej, w tym samorządowej¹⁵.

W szerszym ujęciu wydajność fiskalna jest oceniana w odniesieniu do głównej funkcji podatków, tj. funkcji fiskalnej, która polega na zapewnieniu dochodów budżetowych służących pokryciu obciążeń publicznych. Aby podatek był wydajny fiskalnie, w tym kontekście musi – poza dostarczaniem dużej ilości środków publicznych – być także stabilny (pewny dla budżetu), elastyczny i tani, a więc oczekuje się, że będzie zgodny z kolejnymi zasadami podatkowymi¹⁶. Elastyczność podatku oznacza, że automatycznie reaguje on na procesy i zdarzenia gospodarcze i w okresie koniunktury dostarcza zwiększonych dochodów. Podatki, które charakteryzują się elastycznością i stabilnością, pozwalają na przewidywanie, jak będą kształtować się dochody

and Economic Research, „ISER Working Paper Series” 2019-02; *Fiscal Decentralisation and Inclusive Growth*, red. J. Kim, S. Dougherty, OECD Fiscal Federalism Studies 2018; G. Brosio, *Local Taxation in an International Perspective* [w:] *Reforming China's Public Finances. Papers presented at a symposium held in Shanghai, China, October 25–28, 1993*, red. E. Ahmad, G. Qiang, V. Tanzi, International Monetary Fund, Washington 1995.

14 Zob.: E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Liber, Warszawa 2001, s. 38; L. Patrzalek, *Finanse samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010, s. 135; P. Swianiewicz, *Finanse lokalne. Teoria i praktyka*, Municipium, Warszawa 2004, s. 33.

15 T. Famulska, R. Dziemianowicz, K. Biernacki, B. Rogowska-Rajda, *Wydajność fiskalna podatkowych źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2019, s. 20. Zob. też: R. Rosiński, *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Difin, Warszawa 2008, s. 32.

16 T. Famulska, R. Dziemianowicz, K. Biernacki, B. Rogowska-Rajda, *op. cit.*, s. 20.

z ich tytułu w przyszłości, co z kolei ułatwia władzom publicznym precyzyjne planowanie wydatków. Zasada taniości podatku wiąże się z kosztami jego poboru. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że niezmiernie ważne jest, by sięgać po takie daniny, które zapewniają wpływy przewyższające koszty wymiaru i poboru podatku (wydajność netto), w przeciwnym razie naładanie podatku jest bezcelowe¹⁷.

W ocenie wydajności fiskalnej podatków pomocne są jej mierniki. Jeżeli ograniczymy się do przedmiotu niniejszego opracowania, miernikami tymi są: udział dochodów z podatków lokalnych w wydatkach ogółem i w wydatkach bieżących gmin; udział dochodów z podatków lokalnych w dochodach ogółem i w dochodach własnych; udział w dochodach ogółem utraconych dochodów na skutek obniżania górnych stawek podatków lokalnych, uchwalania ulg oraz zwolnień przez rady gmin i miast, a także umarzania zaległości podatkowych przez wójtów, burmistrzów lub prezydentów miast; przy ocenie zróżnicowania przestrzennego dochodów z podatków lokalnych – dochody z podatków lokalnych *per capita*.

Poszczególne podatki, w tym podatki lokalne, cechuje różny stopień wydajności fiskalnej, co jest uwarunkowane wieloma czynnikami, które można pogrupować pod kątem tego, czy władze samorządowe mogą je w jakiś sposób modelować, czy też nie. Toteż można wyróżnić determinanty wydajności fiskalnej podatków lokalnych niezależne oraz zależne od decyzji i działań władz gminy (rysunek 1).

Rysunek 1. Determinanty wydajności fiskalnej podatków lokalnych

Źródło: opracowanie własne.

¹⁷ Szerzej zob.: J. Szolno-Koguc, *Istota i czynniki determinujące wydajność fiskalną podatków i systemu podatkowego* [w:] *Finanse w niestabilnym otoczeniu – dylematy i wyzwania. Finanse publiczne*, red. T. Famulska, A. Walasik, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2012, nr 108, s. 384.

Do pierwszej grupy czynników wydajności fiskalnej podatków lokalnych należy zaliczyć konstrukcję prawną poszczególnych podatków, która zgodnie z Konstytucją RP¹⁸ jest regulowana w drodze ustawy. Ustawodawca określa zakres przedmiotowy i podmiotowy opodatkowania, górne granice stawek podatkowych, jak również zwolnienia i ulgi obowiązujące wszystkie gminy w kraju; to on, zgodnie z polityką władz centralnych wobec samorządu, decyduje, jaki jest zakres autonomii dochodowej gmin¹⁹, a więc ustala, czy i w jakim stopniu mogą one oddziaływać na podatki stanowiące ich dochód. W tabeli 1 przedstawiono elementy konstrukcji podatków lokalnych, które w największym stopniu determinują ich potencjał fiskalny.

Tabela 1. Wybrane elementy konstrukcji podatków lokalnych uregulowane ustawowo

Podatek	Przedmiot opodatkowania	Podstawa opodatkowania	Stawka
od nieruchomości	<ul style="list-style-type: none"> – grunty – budynki lub ich części – budowle lub ich części związane z działalnością gospodarczą 	<ul style="list-style-type: none"> – powierzchnia wyrażona w m² – wartość amortyzacyjna 	<ul style="list-style-type: none"> – kwotowa za 1 m² powierzchni gruntów – kwotowa za 1 m² powierzchni użytkowej budynków – 2% wartości amortyzacyjnej budowli
rolny	<ul style="list-style-type: none"> – grunty (użytki rolne) – grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych 	<ul style="list-style-type: none"> – liczba ha przeliczeniowych dla gruntów rolnych – liczba ha wynikająca z ewidencji gruntów i budynków 	<ul style="list-style-type: none"> – równowartość 2,5 q żyta za 1 ha gruntów gospodarstw rolnych – równowartość 5 q żyta dla pozostałych gruntów
leśny	lasy	powierzchnia lasu, wyrażona w ha, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków	równowartość 0,220 m ³ średniej ceny sprzedaży drewna przez nadleśnictwa
od środków transportowych	<ul style="list-style-type: none"> – samochody ciężarowe – ciągniki siodłowe i balastowe – przyczepy i naczepy – autobusy 	środek transportu	<ul style="list-style-type: none"> – maksymalna kwotowa uzależniona od rodzaju i masy środka transportu lub liczby miejsc w autobusie – minimalna kwotowa dla najcięższych środków transportu

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku rolnym i ustawy o podatku leśnym.

Podatki: od nieruchomości, rolny i leśny, uzupełniają się nawzajem i tworzą system opodatkowania nieruchomości w Polsce. Trzeba jednak zaznaczyć, że potencjał fiskalny tych danin jest bardzo zróżnicowany, o czym decydują przedstawione w tabeli 1 elementy ich konstrukcji oraz liczne zwolnienia podmiotowe, przedmiotowo-podmiotowe i przedmiotowe. Wysokie dochody

¹⁸ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483, ze zm.).

¹⁹ Autonomia ta jest uznawana za kwintesencję i jedną z najważniejszych właściwości samorządności terytorialnej; M. Poniatowicz, *Determinanty autonomii dochodowej samorządu terytorialnego w Polsce*, „Nauki o Finansach” 2015, nr 1(22), s. 13, <http://doi.org/10.15611/nof.2015.1.01>.

gminom zapewnia jedynie podatek od nieruchomości, i to pomimo przestarzałej konstrukcji. Efekt ten jest uzyskiwany dzięki bardzo szerokiemu podmiotowemu i przedmiotowemu zakresowi opodatkowania. Pozostałe podatki lokalne, w tym podatek od środków transportowych, którego zakres przedmiotowy jest bardzo wąsko określony, nie dostarczają wpływów, które generalnie można by ocenić jako wysokie. W przypadku podatków rolnego i leśnego sytuacja ta jest spowodowana bardzo niskimi stopami opodatkowania oraz licznymi zwolnieniami.

Stawki podatków: rolnego, leśnego i od nieruchomości zajmowanych na cele mieszkaniowe, są w Polsce niskie, co znajduje odzwierciedlenie w gromadzonych z ich tytułów dochodach. Co więcej, stopy opodatkowania podatkami lokalnymi mogą w kolejnych latach znacznie się różnić zarówno *in plus*, jak i *in minus*, co utrudnia planowanie budżetowe i realizację części wydatków. Gminy są narażone na redukcję swoich dochodów w przypadku spadku cen żyta, drewna lub deflacji, co w praktyce niejednokrotnie odczuwały²⁰.

Poza elementami konstrukcji, wielkość dochodów z poszczególnych podatków lokalnych jest także determinowana przez następujące czynniki.

1. Czynniki warunkujące typ gminy, takie jak: dominujący rodzaj nieruchomości, wielkość populacji, gęstość zaludnienia, poziom urbanizacji. W gminach wiejskich przeważają użytki rolne, często też dużą powierzchnię zajmują lasy. W tych jednostkach głównym źródłem dochodów z podatków lokalnych jest więc przeważnie podatek rolny. W miastach nieruchomości rolne prawie nie występują, bardzo liczne są natomiast budynki i grunty wykorzystywane do celów mieszkaniowych bądź do prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej oraz inne obciążone podatkiem od nieruchomości. Należy podkreślić, że stawki obowiązujące w podatku od nieruchomości są znacznie wyższe niż w podatku rolnym, co przekłada się na mniejszą rolę, jaką podatki lokalne odgrywają w kształtowaniu dochodów gmin wiejskich w porównaniu z miastami.
2. Potencjał jednostki – rozumiany jako jej atrakcyjność dla lokowania różnorodnych przedsięwzięć: gospodarczych, społecznych i osobistych, wynikający z walorów kulturalnych, turystycznych, warunków naturalnych, położenia geograficznego, pełnionych funkcji administracyjnych itd. Do najbogatszych gmin w Polsce należą te, które dysponują złożami mineralnymi i na których terenie lokowane są przedsiębiorstwa zajmujące się ich wydobywaniem i przetwarzaniem. W gminach szczególnie atrakcyjnych ze względów przyrodniczych, klimatycznych i krajobrazowych rozwijany jest przemysł turystyczny. Z kolei w dużych miastach, takich jak Warszawa, Wrocław, Kraków czy Gdańsk, stale zwiększa się liczba mieszkańców i powstają nowe podmioty gospodarcze, rośnie więc popyt na nieruchomości i ich zasób. Konsekwencją tych zjawisk jest wzrost dochodów z tytułu podatku od nieruchomości, a czasem również podatku od środków transportowych.

²⁰ W przeszłości, gdy stawka podatku rolnego nawiązywała do średniej ceny skupu żyta za trzy kwartały poprzedzające rok podatkowy, a nie (jak obecnie) za 11 kwartałów, podatek ten przynosił gminom dochody w bardzo zróżnicowanej wysokości. Ceny skupu żyta wyraźnie się zmniejszały w latach 2006, 2010 i 2011 na skutek urodzaju, ewentualnie zmiany gustów konsumentów czy popytu zagranicznego na polskie zboże, co powodowało drastyczny spadek dochodów gmin; J. Śmiechowicz, P. Kozak, *Diagnoza skutków polityki podatkowej gmin w Polsce w latach 2003–2015*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, nr 451 [Finanse publiczne], s. 473, <http://doi.org/10.15611/pn.2016.451.38>.

3. Obszar i rodzaje nieruchomości usytuowanych na terenie gminy lub miasta oraz zarejestrowanych środków transportu podlegających opodatkowaniu. Gminy i miasta w Polsce to podmioty bardzo zróżnicowane pod względem zajmowanej powierzchni i zamieszkującej jej populacji – stąd niebagatelne rozbieżności w poziomie dochodów z obciążonych podatkami nieruchomości. W niektórych jednostkach są zlokalizowane przede wszystkim grunty określone jako „pozostałe” i budynki mieszkalne, w innych natomiast znaczny obszar zajmują nieruchomości i budowle wykorzystywane na działalność gospodarczą, obciążone wysokimi stawkami podatkowymi. W dużych miastach znaczny udział w nieruchomościach mają budynki średniowysokie i wysokie, podczas gdy w małych miastach i gminach wiejskich – budynki niskie. Kolejnym ważnym czynnikiem wpływającym na wysokość dochodów z podatków lokalnych jest wielkość nieruchomości objętych w danej gminie lub mieście zwolnieniami ustawowymi oraz stopień wykorzystania ulg.

4. Zdarzenia losowe i sytuacje nadzwyczajne – takie jak klęski żywiołowe czy wystąpienie pandemii. Efekt podobny do tych zdarzeń może być wywołany kryzysem gospodarczym. Na skutek tych zdarzeń zniszczeniu lub likwidacji mogą ulec przedmioty opodatkowania lub może się zmienić sposób ich wykorzystania. Wystąpienie sytuacji nadzwyczajnej może skutkować zaniechaniem poboru podatku²¹ lub może skłonić władze samorządowe do wykorzystania któregoś z narzędzi polityki podatkowej.

Do drugiej grupy czynników determinujących wydajność fiskalną podatków lokalnych, a więc zależnych od woli i decyzji władz samorządowych, zalicza się politykę podatkową gmin, której głównym zadaniem jest umożliwienie zaspokajania potrzeb społecznych w zakresie korzystania z usług i dóbr publicznych, a także zapewnienie stabilnego rozwoju społeczno-gospodarczego. W przypadku jednostek samorządu terytorialnego wyznacznikiem swobody i możliwości kreowania własnej polityki jest tzw. władztwo podatkowe²². Chociaż w Polsce władztwo podatkowe, którym dysponują gminy, jest określone jako ułomne²³, pozwala im jednak na bezpośrednie oddziaływanie na poziom uzyskiwanych dochodów. Obejmuje ono uprawnienia organów gmin do różnicowania wysokości stawek podatkowych na podstawie kryterium przedmiotowego, do stosowania preferencji podatkowych w postaci zwolnień i ulg o charakterze przedmiotowym, a także do umarzania, rozkładania na raty oraz odraczania terminu płatności podatku²⁴. Z pewnością najważniejszym uprawnieniem gmin i miast we wskazanym obszarze kształtowania podatków lokalnych jest ich prawo do ustalania wysokości stawek podatkowych. Swobodę w tym zakresie ogranicza wspomniana wcześniej zasada wynikająca z ustawy zasadniczej, pozwalająca organom uchwałodawczym jedynie na obniżanie maksymalnych stawek określonych w ustawie o podat-

²¹ Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów.

²² A. Sekuła, *Polityka podatkowa Gdańska* [w:] *Teoria ekonomii wobec przeobrażeń strukturalnych*, red. J. Pietrucha, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2011, nr 80, s. 211.

²³ D. Wyszowska, *Samodzielność dochodowa jednostek samorządu terytorialnego – Polska na tle wybranych krajów Unii Europejskiej*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2017, t. 51, nr 5, s. 374, <http://doi.org/10.17951/h.2017.51.5.371>.

²⁴ B.Z. Filipiak, *Polityka podatkowa gmin czy realizacja władztwa podatkowego?*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2015, nr 76, t. 1, s. 223, <http://doi.org/10.18276/frfu.2015.76/1-19>.

kach i opłatach lokalnych i corocznie waloryzowanych wskaźnikiem inflacji, bez przyjmowania jednak stawki 0 zł, która byłaby równoznaczna ze zwolnieniem podatkowym²⁵, lub obniżania średniej ceny skupu żyta bądź ceny sprzedaży drewna. Bardzo interesującym i dającym duże możliwości stymulacyjne rozwiązaniem, niestety rzadko wykorzystywanym w praktyce, jest kompetencja do różnicowania stawek w przekroju przedmiotów opodatkowania w podatku od nieruchomości²⁶.

Zdecydowanie słabiej działającymi instrumentami polityki podatkowej, adresowanymi do limitowanej grupy podatników, są: uprawnienie rad gmin i miast do wprowadzania pozaustawowych, ale systemowo działających ulg i zwolnień przedmiotowych oraz kompetencje organów wykonawczych (wójta, burmistrza lub prezydenta miasta) do udzielania ulg indywidualnych w postaci: odroczenia terminu płatności podatku, rozłożenia na raty kwoty podatku bądź zaległości podatkowej lub wręcz umorzenia zaległości podatkowych na wniosek podatnika²⁷. Przesłanką udzielenia preferencji o charakterze indywidualnym jest ważny interes podatnika lub ważny interes publiczny.

W podsumowaniu powyższych rozważań należy stwierdzić, że oddziaływanie gmin na elementy zmienne podatków lokalnych ograniczono do podejmowania decyzji prowadzących do zmniejszenia, przynajmniej w krótkim czasie, dochodów budżetowych. W praktyce część jednostek w niewielkim stopniu wykorzystuje swoje kompetencje w tym zakresie, co jest spowodowane permanentnym niedoborem dochodów. Jest to szczególnie wyraźne w miastach na prawach powiatu (MPP). Istnieje też duża grupa jednostek, która pomimo ewidentnej słabości finansowej rezygnuje z części potencjalnych dochodów i wykorzystuje instrumenty polityki podatkowej, by realizować cele społeczne. Jak pisze M. Kogut-Jaworska, był to główny powód przyznania gminom władztwa podatkowego, w praktyce jednak jednostki te dodatkowo aktywnie wykorzystują wspomniane instrumenty, by pobudzać rozwój gospodarczy²⁸. Skorelowanie tych działań z dbałością o stan infrastruktury technicznej i społecznej oraz z aktualizowaniem planów zagospodarowania przestrzennego – a tym samym stwarzanie dogodnych i atrakcyjnych warunków zamieszkania oraz prowadzenia działalności gospodarczej – powinno skutkować w dłuższym okresie zwiększeniem dochodów z podatków lokalnych.

Znaczenie podatków lokalnych dla budżetów gmin

Teoretycznie podatki lokalne są najlepszym gwarantem samodzielności finansowej gmin. Byłoby tak faktycznie, gdyby cechowała je wysoka wydajność fiskalna. Przedstawione w tabelach 2

25 L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 191.

26 S. Kańduła, J. Śmiechowicz, *Podatki i opłaty lokalne w kontekście międzygminnych nierówności dochodowych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, <http://dx.doi.org/10.17951/h.2016.50.1.735>, s. 737.

27 J. Śmiechowicz, *Stabilność dochodów gmin w kontekście ich władztwa podatkowego i fakultatywności opłat lokalnych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294, s. 175.

28 M. Kogut-Jaworska, *Narzędzia polityki podatkowej gmin i ich konsekwencje budżetowe*, „Problemy Zarządzania” 2017, t. 15, nr 2(67), s. 218, <http://doi.org/10.7172/1644-9584.67.13>.

i 3 dane wskazują z jednej strony na wolne, w porównaniu z innymi kategoriami dochodów, tempo wzrostu dochodów z podatków lokalnych, z drugiej zaś – na bardzo duże zróżnicowanie dochodów uzyskiwanych zarówno z poszczególnych podatków lokalnych, jak i przez poszczególne typy jednostek. Wprawdzie wpływy z tych danin systematycznie (choć raczej powoli) rosły, ale ich udział w dochodach ogółem sukcesywnie się zmniejszał. Na taki efekt złożyło się wiele czynników. Wśród najważniejszych należy wskazać wzrost znaczenia dotacji celowych od 2016 r. spowodowany uruchomieniem programu Rodzina 500+. W 2015 r. odsetek, jaki stanowiły dotacje celowe w dochodach gmin, wynosił 21,3%, podczas gdy w 2019 r. – aż 34,2%. W miastach na prawach powiatu zmiany w strukturze dochodów nie były aż tak drastyczne, gdyż udział dotacji w dochodach ogółem zwiększył się w ciągu pięciu lat o 6,8 p.p.²⁹ Z kolei wśród dochodów własnych zdecydowanie szybciej niż wpływy z podatków lokalnych rosły środki gromadzone z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. Odnosząc się więc do definicji wydajności fiskalnej w szerokim ujęciu, należy stwierdzić, że podatki lokalne tej cechy nie wykazują.

Tabela 2. Dochody i wydatki gmin* w latach 2015–2019

	2015	2016	2017	2018	2019	2015	2016	2017	2018	2019
Dochody	w mln zł					wzrost w %				
z podatków lokalnych	23 009	23 639	24 702	25 538	26 304	×	2,74	4,49	3,39	3,00
własne	88 347	91 004	96 389	104 942	113 545	×	3,01	5,92	8,87	8,20
ogółem	158 227	176 215	189 719	206 933	229 056	×	11,37	7,66	9,07	10,69
Wydatki ogółem	155 769	170 117	190 488	214 147	232 202	×	9,21	11,98	12,42	8,43

* W tabelach – jeśli nie jest wyraźnie wskazane, że wielkości dotyczą określonego typu gmin – pokazane są dane odnoszące się do wszystkich gmin, łącznie z miastami na prawach powiatu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Baza danych Ministerstwa Finansów, www.mf.gov.pl [dostęp: 15 grudnia 2020 r.].

Przedstawione w tabeli 3 wskaźniki obrazują rolę, jaką podatki lokalne odgrywają w strukturze dochodów gmin (własnych i ogółem) oraz jako źródło finansowania ich wydatków. Można niestety stwierdzić, że dochody z podatków lokalnych wystarczają na pokrycie coraz mniejszej części wydatków ponoszonych przez gminy, a więc pozwalają na finansowanie coraz węższego zakresu zadań publicznych. W ciągu zaledwie pięciu lat udział dochodów z podatków lokalnych w wydatkach ogółem gmin uległ redukcji o 3,4 p.p. Analogiczna tendencja występuje, jeśli chodzi o udział podatków lokalnych w dochodach własnych i dochodach ogółem, a przyczyny tego zjawiska przedstawiono powyżej.

²⁹ Zob.: Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, *Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2019 roku*, Warszawa 2020, s. 214 i 250.

Tabela 3. Udział dochodów z podatków lokalnych w dochodach własnych, dochodach ogółem i wydatkach ogółem gmin w latach 2015–2019 (w %)

Udział podatków lokalnych	2015	2016	2017	2018	2019
w dochodach własnych	26,04	25,98	25,63	24,34	23,17
w dochodach ogółem	14,54	13,41	13,02	12,34	11,48
w wydatkach ogółem	14,77	13,90	12,97	11,93	11,33

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

Tabela 4. Wybrane maksymalne stawki podatków: rolnego, leśnego, od nieruchomości i od środków transportowych, w latach 2015–2019 (w zł)

Podatek	2015	2016	2017	2018	2019
rolny od 1 ha przeliczeniowego	153,43	134,38	131,10	131,23	135,90
leśny	41,55	42,19	42,02	43,35	42,24
od nieruchomości					
budynki mieszkalne	0,75	0,75	0,75	0,77	0,79
budynki zajęte na działalność gospodarczą	23,13	22,86	22,66	23,10	23,47
grunty zajęte na działalność gospodarczą	0,90	0,89	0,89	0,91	0,93
od środków transportowych*					
samochody ciężarowe	821,45	811,60	804,30	819,59	832,71
ciągniki siodłowe i balastowe	1918,50	1895,48	1878,43	1914,13	1944,76
autobusy	1918,50	1918,50	1901,24	1937,37	1968,37

* W tabeli ujęto stawki dla najniższych przedmiotów opodatkowania, tj.: samochodów ciężarowych o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 do 5,5 t; ciągników siodłowych i balastowych do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 t i poniżej 12 t; autobusów w 2015 r. do 30 miejsc, a w następnych latach do 22 miejsc.

Źródło: opracowanie własne na podstawie obwieszczeń Ministra Finansów w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na lata 2015–2019, <http://isap.sejm.gov.pl> [dostęp: 11 maja 2021 r.]; komunikatów Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres 11 kwartałów będącej podstawą do ustalenia podatku rolnego; komunikatów Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w sprawie średniej ceny sprzedaży drewna, obliczonej według średniej ceny drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały, <https://stat.gov.pl/> [dostęp: 20 grudnia 2020 r.].

Istotny wpływ na kształtowanie się dochodów z podatków lokalnych wywierają stawki podatków lokalnych. W okresie 2015–2019 wysokość maksymalnych stawek w poszczególnych podatkach lokalnych ulegała różnokierunkowym zmianom (tabela 4). Stawki te w przypadku podatków od nieruchomości i od środków transportowych w latach 2015 i 2016 na skutek de-

flacji zostały obniżone, a w kolejnych latach tempo ich wzrostu było wolne³⁰. Również stawki podatku rolnego ulegały redukcji w niektórych latach okresu objętego badaniem, przy czym spadek w 2016 r. wyniósł ponad 12%. Nie dziwi więc, że w takiej sytuacji znaczenie podatków lokalnych dla budżetów gmin uległo osłabieniu.

Przedstawienie maksymalnych stawek podatków od nieruchomości, rolnego, leśnego i od środków transportowych jest o tyle istotne, że zmiany w ich zakresie powodują zwiększenie lub redukcję potencjalnych dochodów z podatków lokalnych. Faktycznie o wydajności fiskalnej podatków lokalnych przesądzają stawki przyjęte przez poszczególne jednostki samorządu terytorialnego. Jak pokazują wyniki badań, gminy przeważnie nie zmieniają drastycznie z roku na rok stawek podatków lokalnych. Pewne odstępstwo od tej reguły stanowiły stawki podatku rolnego, gdyż w latach, gdy ceny żyta były niskie, gminy wykazywały mniejszą skłonność do obniżania stawek podatku rolnego – a więc uwzględniały fakt, że był on okresowo stosunkowo niewielkim obciążeniem dla podatników i jako priorytet traktowały ochronę swoich budżetów przed nadmierną utratą dochodów³¹. Kwestia utraconych przez gminy dochodów na skutek stosowania przez nie preferencji podatkowych, jako czynnik zmniejszający wydajność fiskalną podatków lokalnych, zostanie rozwinięta w dalszej części opracowania.

Niewątpliwie największą rolę jako źródło dochodów z podatków lokalnych odgrywa podatek od nieruchomości. Dzięki tej daninie budżety gmin wzbogacały się w latach 2015–2019 łącznie o odpowiednio: 20,2 mld zł, 20,8 mld zł, 21,8 mld zł, 22,6 mld zł i 23,3 mld zł. Co roku wpływ z podatku od nieruchomości rosły o 3–5%. Nominalnie największe kwoty trafiały co roku do miast na prawach powiatu (których w Polsce jest 66). Dochody gmin miejsko-wiejskich oraz wiejskich kształtowały się na zbliżonym poziomie, mimo że liczba gmin miejsko-wiejskich jest znacznie mniejsza i wynosi 652, podczas gdy gmin wiejskich jest aż 1523. Wyraźnie niższe wpływy z podatku od nieruchomości gromadzone są przez 302 gminy miejskie, które ze względu na typ nieruchomości dominujący na ich terenie znacznie częściej pobierają podatek od nieruchomości niż np. podatek rolny.

Aby ocenić rolę odgrywaną przez podatki lokalne w tworzeniu dochodów budżetowych, odniesiono wielkość uzyskiwanych z ich tytułu dochodów do dochodów ogółem poszczególnych typów gmin. Zastosowane mierniki wydajności fiskalnej pozwalają stwierdzić, że znaczenie podatku od nieruchomości dla budżetów gmin stopniowo ulega ograniczeniu. O ile w 2015 r. danina ta zapewniała im 12,7% dochodów, to w 2019 r. było to już tylko 10,2%. Choć nominalnie podatek od nieruchomości najmniej dochodów dostarcza gminom miejskim, to ma on najwyższy udział w tworzeniu dochodów właśnie tego typu jednostek. Nie można jednak nie zauważyć, że jego rola jako dochodu budżetowego szybko ulega zmniejszeniu, podobnie jak ma to miejsce w gminach miejsko-wiejskich. W miastach na prawach powiatu i gminach wiejskich udziały omawianego podatku w dochodach ogółem były wyraźnie niższe niż w gminach miejskich oraz miejsko-wiejskich i zbliżone do siebie. Przyczyny takiego stanu rzeczy w każdej z tych jednostek były jednak odmienne. W gminach wiejskich dominują nieruchomości obciąż-

³⁰ W latach 2015–2019 roczne wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych wynosiły odpowiednio: 99,1%, 99,4%, 102,0%, 101,6%, 102,3%; <https://stat.gov.pl/> [dostęp: 20 grudnia 2020 r.].

³¹ J. Śmiechowicz, P. Kozak, *op. cit.*, s. 372.

żone podatkiem rolnym, natomiast w dużych miastach bardzo wydajnym źródłem dochodów są udziały w podatkach państwowych, co wpływa na ogólną strukturę dochodów.

Drugim pod względem wydajności fiskalnej podatkiem lokalnym jest podatek rolny, i to mimo że w gminach miejskich przynosi on bardzo ograniczone dochody. Generalnie niskie wpływy i spadkowa tendencja, jeśli chodzi o udział dochodów z podatku rolnego w dochodach gmin ogółem, utrzymują się od wielu lat³². W miastach taka sytuacja jest zrozumiała, co zostało wcześniej wyjaśnione. Nawet jednak w gminach wiejskich, gdzie powierzchnia nieruchomości rolnych podlegających opodatkowaniu jest znaczna, dochody z omawianej daniny nie są wysokie, a co więcej – stopniowo ulegają redukcji, podobnie zresztą jak i ich udział w ogólnej strukturze dochodów.

Trzeci w tej grupie podatek, a mianowicie podatek od środków transportowych, w sumie przynosi pobierającym go jednostkom mniejsze dochody niż podatek rolny, ale jego pozytywną cechą jest to, że zasila wszystkie typy gmin. Jego udział w dochodach ogółem waha się w granicach od 0,4% w miastach na prawach powiatu do 0,6% w gminach wiejskich i miejsko-wiejskich. W okresie 2015–2019 spadkowa tendencja, jeśli chodzi o znaczenie podatku od środków transportowych dla budżetów, uwidoczniła się we wszystkich rodzajach pobierających go jednostek.

Jak wskazują dane zawarte w tabeli 5, czwarty z podatków lokalnych, tj. podatek leśny, przysparza gminom miejskim i powiatom grodzkim tak niskich dochodów, że ledwie zaznacza swój udział w ogólnej ich strukturze. Wyższe wpływy zapewnia on bardziej zalesionym jednostkom – przeważnie gminom wiejskim i miejsko-wiejskim, ale również dla nich nie stanowi istotnego źródła dochodów.

Pobierając podatki od nieruchomości, od środków transportowych, rolny i leśny, gminy wykorzystują władztwo podatkowe i rezygnują tym samym z części możliwych do uzyskania dochodów. Największy ubytek w ich dochodach jest spowodowany przyjmowaniem przez rady miast lub gmin stawek podatkowych niższych niż maksymalne. W ciągu pięciu lat objętych badaniem gminy oraz duże miasta utraciły łącznie 16,4 mld zł przez obniżanie stawek ww. danin. Warto zwrócić uwagę, że skłonność badanych jednostek do stosowania tej preferencji zmalała. W 2015 r. przez uchwalanie stawek podatkowych niższych niż maksymalne gminy pomniejszyły swoje dochody o 1,8% dochodów ogółem, a w kolejnych latach było to 1,4%–1,2%. Na najwyższe ubytki w dochodach decydowały się gminy wiejskie i miejsko-wiejskie. W ich przypadku w 2015 r. potencjalnie dochody mogłyby być wyższe o odpowiednio 3,9% i 3,7%, ale w kolejnych latach było to już tylko 2,3%–2,7%. Zdecydowanie najmniej chętnie z władztwa podatkowego korzystały miasta na prawach powiatu. W tych jednostkach redukcja dochodów spowodowana przyjmowaniem obniżonych stawek wynosiła jedynie 0,4%–0,3%. Negatywny skutek obniżania stawek podatków lokalnych w największym stopniu dotyczył podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego, a następnie podatku od środków transportowych. Redukcja stawek podatku leśnego wywoływała niewielkie konsekwencje dla budżetów (tabela 6).

32 Zob.: J. Śmiechowicz, *Wydajność fiskalna i wykorzystanie władztwa podatkowego przez gminy w podatku rolnym*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2019, nr 4, s. 175–190, <https://doi.org/10.31743/ppe.9949>, <https://czasopisma.kul.pl/ppe/article/view/9949> [dostęp: 30 kwietnia 2021 r.].

Tabela 5. Wielkość i udział dochodów z podatków lokalnych w dochodach ogółem gmin w latach 2015–2019

Dochody	Wielkość (w mln zł)					Udział (w %)				
	2015	2016	2017	2018	2019	2015	2016	2017	2018	2019
Podatek	Gminy miejskie									
od nieruchomości	3 282	3 391	3 505	3 611	3 718	16,80	14,95	14,31	13,42	12,47
rolny	26	23	23	23	23	0,13	0,10	0,09	0,09	0,08
leśny	3	5	5	5	5	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
od środków transportowych	147	147	145	147	150	0,75	0,65	0,59	0,55	0,50
Dochody z podatków lokalnych	3 459	3 566	3 678	3 786	3 897	17,71	15,73	15,02	14,07	13,07
Dochody ogółem	19 531	22 676	24 493	26 908	29 818	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Podatek	Gminy wiejskie									
od nieruchomości	4 424	4 592	4 898	5 039	5 203	11,49	10,33	10,07	9,53	8,87
rolny	1 002	954	935	931	959	2,60	2,15	1,92	1,76	1,64
leśny	144	182	181	186	181	0,37	0,41	0,37	0,35	0,31
od środków transportowych	311	328	342	359	376	0,81	0,74	0,70	0,68	0,64
Dochody z podatków lokalnych	5 882	6 057	6 357	6 515	6 718	15,27	13,63	13,07	12,32	11,46
Dochody ogółem	38 507	44 450	48 650	52 866	58 624	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Podatek	Gminy miejsko-wiejskie									
od nieruchomości	4 521	4 643	4 969	5 151	5 355	15,26	13,39	13,06	12,37	11,46
rolny	540	514	506	506	533	1,82	1,48	1,33	1,22	1,14
leśny	80	104	104	108	107	0,27	0,30	0,27	0,26	0,23
od środków transportowych	238	250	265	280	292	0,80	0,72	0,70	0,67	0,62
Dochody z podatków lokalnych	5 379	5 512	5 844	6 045	6 287	18,15	15,90	15,36	14,51	13,46
Dochody ogółem	29 629	34 669	38 046	41 652	46 720	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Podatek	Miasta na prawach powiatu									
od nieruchomości	7 944	8 148	8 456	8 817	9 023	11,26	10,95	10,77	10,31	9,61
rolny	24	22	21	22	22	0,03	0,03	0,03	0,03	0,02
leśny	3	5	5	5	5	0,00	0,01	0,01	0,01	0,00
od środków transportowych	319	330	340	349	352	0,45	0,44	0,43	0,41	0,38
Dochody z podatków lokalnych	8 290	8 505	8 822	9 192	9 402	11,75	11,43	11,23	10,75	10,01
Dochody ogółem	70 560	74 420	78 530	85 508	93 894	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

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

Tabela 6. Łączne skutki finansowe zastosowania preferencji podatkowych w podatkach lokalnych przez gminy i udział utraconych dochodów w dochodach ogółem w latach 2015–2019 w mln zł

Jednostka	Skutki finansowe (w mln zł)			Udział skutków finansowych w dochodach ogółem (w %)		
	Obniżenie górnych stawek	Ulgi i zwolnienia	Umorzenia	Obniżenie górnych stawek	Ulgi i zwolnienia	Umorzenia
Gmina	2015					
miejska	523	74	36	2,68	0,38	0,18
wiejska	1435	402	50	3,73	1,04	0,26
miejsko-wiejska	1158	217	51	3,91	0,73	0,26
MPP	534	166	41	0,48	0,15	0,21
Łącznie	3651	859	178	1,83	0,43	0,23
Gmina	2016					
miejska	459	71	26	2,02	0,31	0,12
wiejska	1183	332	39	2,66	0,75	0,09
miejsko-wiejska	937	189	61	2,70	0,55	0,18
MPP	438	127	26	0,39	0,11	0,02
Łącznie	3016	719	152	1,41	0,34	0,07
Gmina	2017					
miejska	442	77	23	1,80	0,31	0,09
wiejska	1160	333	39	2,38	0,68	0,08
miejsko-wiejska	931	195	43	2,45	0,51	0,11
MPP	435	114	32	0,37	0,10	0,03
Łącznie	2967	719	136	1,29	0,31	0,06
Gmina	2018					
miejska	484	82	24	1,80	0,31	0,09
wiejska	1231	320	26	2,33	0,60	0,05
miejsko-wiejska	1078	216	35	2,59	0,52	0,08
MPP	504	111	60	0,39	0,09	0,05
Łącznie	3297	729	145	1,31	0,29	0,06
Gmina	2019					
miejska	511	90	18	1,71	0,30	0,06
wiejska	1307	334	27	2,23	0,57	0,05
miejsko-wiejska	1087	215	30	2,33	0,46	0,06
MPP	540	113	15	0,38	0,08	0,01
Łącznie	3446	751	91	1,24	0,27	0,03

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

Dochody utracone przez gminy z powodu uchwalenia przez ich rady ulg i zwolnień przedmiotowych w podatkach lokalnych stanowiły w latach 2015–2019 od 0,43% do 0,27% dochodów ogółem. Największe ubytki w dochodach odnotowały gminy wiejskie, najmniejsze natomiast – duże miasta. Co roku udział dochodów utraconych z powodu wprowadzania preferencji w postaci ulg i zwolnień podatkowych był mniejszy we wszystkich typach stosujących je jednostek. Łącznie, w ciągu pięciu badanych lat, budżety gmin i miast na prawach powiatu zostały pozbawione 3,8 mld zł, tj. 4,3% dochodów z podatków lokalnych. W porównaniu ze skutkami finansowymi obniżania górnych stawek podatków lokalnych, które przekroczyły 18,5% tej kategorii dochodów, nie było to więc dużo. Uszczuplenia w dochodach wywołane wprowadzaniem ulg i zwolnień podatkowych obowiązujących na terenie jednostki głównie dotyczyły podatku od nieruchomości, a ta prawidłowość ujawniła się we wszystkich typach jednostek pobierających podatki lokalne.

Preferencje w postaci umorzenia zaległości podatkowych dotyczą wymagalnych zobowiązań i stosowane są wyjątkowo, a więc powodują nieznaczne ubytki w dochodach samorządów. W latach 2015–2019 gminy i miasta na prawach powiatu w sumie utraciły na skutek umarzania zaległości podatkowych 702 mln zł, czyli 0,6% dochodów z podatków lokalnych i niespełna 0,07% dochodów ogółem. W 2015 r. umorzone przez te jednostki zaległości w podatkach lokalnych były wyjątkowo niskie – poniżej 0,23% dochodów ogółem. Przeważnie największe ubytki w dochodach dotyczyły gmin miejsko-wiejskich.

Przestrzenne zróżnicowanie wydajności fiskalnej podatków lokalnych w gminach w Polsce

Każdy z podatków lokalnych charakteryzuje się inną wydajnością fiskalną, ta zaś zmienia się w czasie i inaczej kształtuje się w poszczególnych typach gmin. Interesującym aspektem badań dotyczących wydajności podatków lokalnych jest zróżnicowanie dochodów z ich tytułu w gminach zlokalizowanych w różnych częściach kraju. Aby wyniki badań były porównywalne, dochody z podatków lokalnych odniesiono do liczby mieszkańców danego terytorium. Takie mierniki przestrzennego zróżnicowania zjawiska są aprobowane w literaturze przedmiotu³³. Za określaniem wielkości podatków lokalnych *per capita* i porównywaniem tego wskaźnika w jednostkach usytuowanych w różnych regionach kraju przemawia także fakt, że dochody z wybranych podatków *per capita* są uwzględniane przy naliczaniu subwencji wyrównawczej dla gmin.

Przedstawione w tabeli 7 dane pokazują, jak zróżnicowaną wydajność fiskalną mają poszczególne podatki lokalne w różnych województwach w kraju. Podatek od nieruchomości największych dochodów *per capita* dostarcza gminom województwa dolnośląskiego, najmniejszych zaś – lubelskiego, a różnica między nimi wyniosła 337 zł. Skrajne wielkości dotyczyły więc województw: wysoko zurbanizowanego i rolniczego. Przeciętne dochody z podatku od nieruchomości w przeliczeniu na mieszkańca wynosiły w 2019 r. 595 zł. Dochody poniżej tej wartości zgromadziły jednostki siedmiu województw. Z kolei wartość środkowa badanego wskaźnika była

33 T. Famulska, R. Dziemianowicz, K. Biernacki, B. Rogowska-Rajda, *op. cit.*, s. 26.

Tabela 7. Dochody gmin* z podatków lokalnych *per capita* w układzie województw w 2019 r.

Województwo	Podatek			
	od nieruchomości	rolny	leśny	od środków transportowych
dolnośląskie	747	45	7	22
kujawsko-pomorskie	579	56	6	26
lubelskie	410	75	9	27
lubuskie	670	40	21	31
łódzkie	650	34	5	32
małopolskie	491	25	4	27
mazowieckie	625	28	5	44
opolskie	651	75	8	28
podkarpackie	438	39	11	23
podlaskie	512	50	17	30
pomorskie	683	35	9	28
śląskie	683	12	3	25
świętokrzyskie	470	48	9	32
warmińsko-mazurskie	518	78	17	21
wielkopolskie	658	42	7	44
zachodniopomorskie	737	60	15	24

* Łącznie z miastami na prawach powiatu.

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

znacznie wyższa niż średnia i wyniosła 638 zł. Zróżnicowanie poziomu dochodów z podatku od nieruchomości na mieszkańca jest w poszczególnych województwach dość duże – odchylenie standardowe wyniosło 104 zł.

Dochody z podatku rolnego *per capita* są znacznie niższe niż z podatku od nieruchomości. Minimalną wartość miał on w województwie śląskim, a więc w tym, które charakteryzowało się jednym z najwyższych wskaźników podatku od nieruchomości *per capita*. Najwyższy wskaźnik podatku rolnego *per capita* odnotowano w województwie warmińsko-mazurskim, a tylko nieco niższy – w lubelskim i opolskim. Przeciętne dochody z podatku rolnego *per capita* w 2019 r. wyniosły 46 zł, a odchylenie standardowe – 18 zł. Mediana była niewiele niższa niż średnia dochodów z podatku rolnego *per capita* i wyniosła 43 zł.

Przedstawione w tabeli 7 dane bardzo wyraźnie ukazują znikomą wydajność fiskalną podatku leśnego, ale równocześnie duże różnice w natężeniu tej cechy w poszczególnych województwach. Najniższe wartości dochody z tej daniny przyjęły w województwach: śląskim, małopolskim, a także łódzkim i mazowieckim. Maksymalny poziom natomiast odnotowano

w województwie lubuskim. Wyraźnie niższe, ale również wysokie wartości dochody z podatku leśnego *per capita* przyjęły w województwach podlaskim i warmińsko-mazurskim.

Duże zróżnicowanie wydajności fiskalnej jest charakterystyczne też dla podatku od środków transportowych. Szczególnie istotną rolę danina ta odgrywa w gminach województw mazowieckiego i wielkopolskiego, najmniejszą zaś w jednostkach położonych w województwach warmińsko-mazurskim, dolnośląskim i podkarpackim.

Na kartogramie (rysunek 2) zaprezentowano wielkość dochodów, jakie gminy położone w 16 województwach Polski zgromadziły tytułem podatków lokalnych. Obrazuje on istotne dysproporcje w poziomie dochodów z podatków lokalnych – kluczowych w kształtowaniu samodzielności gmin.

Rysunek 2. Terytorialny rozkład łącznych dochodów z podatków lokalnych (w mln zł) i dochodów *per capita* (w zł na mieszkańca) w Polsce w 2019 r.

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

W trzech województwach, tj. mazowieckim, śląskim i wielkopolskim, dochody te kształtują się na bardzo wysokim poziomie, jednak z uwzględnieniem wskaźnika *per capita* sytuacja przedstawia się już nieco inaczej. Bardzo wysokie dochody z podatków lokalnych na mieszkańca gromadzone są w gminach położonych w województwach: dolnośląskim i zachodniopomorskim. Natomiast w województwie mazowieckim są one raczej przeciętne. Rozpatrując wskaźnik dochodów lokalnych *per capita*, możemy zauważyć stosunkowo niski jego poziom w województwach wschodnich i relatywnie wysoki na zachodzie kraju.

Miasta na prawach powiatu to szczególny typ gmin cechujący się dużym potencjałem dochodowym na tle pozostałych jednostek szczebla podstawowego i bardzo szerokim zakresem wykonywanych zadań. Analiza wydajności fiskalnej i jej zróżnicowania w poszczególnych jednostkach jest więc wyjątkowo ważnym i ciekawym zagadnieniem. Dysproporcje w wielkości

Rysunek 3. Wielkość dochodów z podatków lokalnych *per capita* (w zł) w miastach na prawach powiatu w Polsce w 2019 r.

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

dochodów, jakie miasta na prawach powiatu uzyskały w 2019 r. z tytułu podatków lokalnych, obrazuje rysunek 3. Różnica między najwyższymi i najniższymi dochodami z podatków lokalnych wyniosła aż 1571 zł, przy czym dochody Płocka będącego beneficjentem najwyższych wpływów z podatków lokalnych, a także Dąbrowy Górniczej zajmującej pod tym względem drugie miejsce wśród miast Polski były wyraźnie wyższe niż wpływy osiągane przez pozostałe miasta. Aż 20 miast na prawach powiatu uzyskało dochody poniżej 600 zł na mieszkańca. Natomiast sześć miast uzyskało dochody z podatków lokalnych przekraczające 1000 zł *per capita*. Przeciętne dochody z podatków lokalnych w miastach na prawach powiatu wyniosły 736 zł, wartość środkowa zaś była niższa – 697 zł (42 jednostki uzyskały dochody niższe niż przeciętne). Z kolei odchylenie standardowe pokazujące rozrzut badanej wielkości wokół średniej wyniosło 244.

Podsumowanie

Przeprowadzona w niniejszym artykule analiza czynników determinujących wydajność fiskalną podatków lokalnych, tj. podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od środków transportowych, oraz badanie wydajności fiskalnej, a wreszcie prześledzenie terytorialnej dywersyfikacji dochodów pochodzących z tego źródła pozwalają sformułować kilka konkluzji. Przede wszystkim należy stwierdzić, że podatki lokalne cechuje zróżnicowana, ale generalnie (poza podatkiem od nieruchomości) niezbyt wysoka wydajność fiskalna. Niepokojącym zjawiskiem jest fakt, że sukcesywnie i dość szybko zmniejsza się udział tych podatków w finansowaniu zadań samorządu, w tworzeniu dochodów własnych i dochodów ogółem. Dochody z podatków lokalnych rosną w wolnym tempie, a w niektórych latach można było nawet zaobserwować nominalny spadek środków finansowych uzyskanych z niektórych ich kategorii (np. podatek rolny). W praktyce – wobec zwiększenia dochodów z innych źródeł (głównie dotacji) – omawiane podatki, w szczególności rolnej, leśnej i od środków transportowych, odgrywają coraz skromniejszą rolę jako źródło dochodów budżetowych. Świadczy to niestety o słabnącej randze tychże danin jako gwarantów samodzielności dochodowej gmin i coraz mniejszej zdolności do zapewnienia im stabilności fiskalnej.

Należy podkreślić, że potencjał poszczególnych jednostek do generowania dochodów z podatków lokalnych jest mocno zróżnicowany, co wraz z realizowaną przez nie odmienną polityką podatkową przekłada się na wyraźne różnice w poziomie dochodów zarówno pomiędzy poszczególnymi typami gmin, jak i w różnych częściach kraju charakteryzujących się odmiennym sposobem zagospodarowania terenu, stopniem zamożności i rozwoju społeczno-gospodarczego.

Konkludując: chociaż w drodze decentralizacji gminom przyznano cztery podatki jako dochody własne, zakres wpływu gmin na te źródła dochodów nie jest zadowalający. Dostępne dla nich instrumenty oddziaływania na konstrukcję tych danin pozwalają im na podejmowanie działań, których skutki finansowe dla budżetu w krótkim okresie można określić jako negatywne, co ogranicza zdolność gmin do wykonywania zadań publicznych. Kłopoty finansowe, z jakimi borykają się jednostki samorządu terytorialnego, sprawiają, że w coraz węższym zakresie jednostki te wykorzystują swoje władztwo podatkowe, dlatego też ubytki w dochodach z tego tytułu są coraz mniejsze. Z uwzględnieniem powyższego w obecnym stanie prawnym trudno uzyskać znaczącą poprawę wydajności fiskalnej podatków lokalnych. Bez zmiany ich dotychczasowej

konstrukcji, zwłaszcza podatku od nieruchomości i podatku rolnego, należy się spodziewać spadku rangi tego źródła dochodów gmin.

Bibliografia

- Brosio G., *Local Taxation in an International Perspective* [w:] *Reforming China's Public Finances. Papers presented at a symposium held in Shanghai, China, October 25–28, 1993*, red. E. Ahmad, G. Qiang, V. Tanzi, International Monetary Fund, Washington 1995.
- Etel L., Dowgier R., *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2013.
- Etel L., Presnarowicz S., Dudar G., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Famulska T., Dziemianowicz R., Biernacki K., Rogowska-Rajda B., *Wydajność fiskalna podatkowych źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2019.
- Felis P., *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012.
- Filipiak B.Z., *Polityka podatkowa gmin czy realizacja władztwa podatkowego?*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2015, nr 76, t. 1, <http://doi.org/10.18276/frfu.2015.76/1-19>.
- Fiscal Decentralisation and Inclusive Growth*, red. J. Kim, S. Dougherty, OECD Fiscal Federalism Studies 2018.
- Kańduła S., Śmiechowicz J., *Podatki i opłaty lokalne w kontekście międzygminnych nierówności dochodowych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, <http://dx.doi.org/10.17951/h.2016.50.1.735>.
- Kogut-Jaworska M., *Narzędzia polityki podatkowej gmin i ich konsekwencje budżetowe*, „Problemy Zarządzania” 2017, t. 15, nr 2(67), <http://doi.org/10.7172/1644-9584.67.13>.
- Kornberger-Sokołowska E., *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Liber, Warszawa 2001.
- Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, *Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2019 roku*, Warszawa 2020.
- Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, LexisNexis, Warszawa 2011.
- Mazurek-Chwiejczak M., *Wydajny fiskalnie system podatkowy – w poszukiwaniu modelowych rozwiązań*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu” 2016, nr 451 [Finanse publiczne], <https://doi.org/10.15611/pn.2016.451.22>.
- Patrzalek L., *Finanse samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010.
- Poniatowicz M., *Determinanty autonomii dochodowej samorządu terytorialnego w Polsce*, „Nauki o Finansach” 2015, nr 1(22), <http://doi.org/10.15611/nof.2015.1.01>.
- Rosiński R., *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Difin, Warszawa 2008.
- Rubolino E., *The efficiency and distributive effects of local taxes: evidence from Italian municipalities*, Institute for Social and Economic Research, „ISER Working Paper Series” 2019-02.
- Sekuła A., *Polityka podatkowa Gdańska* [w:] *Teoria ekonomii wobec przeobrażeń strukturalnych*, red. J. Pietrucha, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2011, nr 80.

- Sosnowski M., *Sprawność fiskalna podatków dochodowych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5(83), cz. 1, <https://doi.org/10.18276/frfu.2016.5.83/1-04>.
- Swianiewicz P., *Finanse lokalne. Teoria i praktyka*, Municipium, Warszawa 2004.
- Szołno-Koguc J., *Istota i czynniki determinujące wydajność fiskalną podatków i systemu podatkowego* [w:] *Finanse w niestabilnym otoczeniu – dylematy i wyzwania. Finanse publiczne*, red. T. Famulska, A. Walasik, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2012, nr 108.
- Śmiechowicz J., *Stabilność dochodów gmin w kontekście ich władztwa podatkowego i fakultatywności opłat lokalnych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294.
- Śmiechowicz J., *Wydajność fiskalna i wykorzystanie władztwa podatkowego przez gminy w podatku rolnym*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2019, nr 4, <https://doi.org/10.31743/ppe.9949>, <https://czasopisma.kul.pl/ppe/article/view/9949>.
- Śmiechowicz J., Kozak P., *Diagnoza skutków polityki podatkowej gmin w Polsce w latach 2003–2015*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, nr 451 [*Finanse publiczne*], <http://doi.org/10.15611/pn.2016.451.38>.
- Wulansari D., *Analysis on local government performance*, Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, Surakarta 2010, <https://core.ac.uk/download/pdf/12348765.pdf>.
- Wyszkowska D., *Samodzielność dochodowa jednostek samorządu terytorialnego – Polska na tle wybranych krajów Unii Europejskiej*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2017, t. 51, nr 5, <http://doi.org/10.17951/h.2017.51.5.371>.

Akty prawne

- Europejska Karta Samorządu Lokalnego, sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz.U. 1994, nr 124, poz. 607, z uwzględnieniem Dz.U. 2006, nr 154, poz. 1107).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483, ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. 2020, poz. 333).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2019, poz. 1170, ze zm.).
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. 2019, poz. 888).
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. 2021, poz. 38, ze zm.).

Strony internetowe

- <http://isap.sejm.gov.pl/>.
- <https://stat.gov.pl/>.
- www.mf.gov.pl.