Zeszyty Naukowe
Wyższej Szkoły Bankowej we Wrocławiu
Nr 29/2012

Jarosław Skorwider

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

Skutki korzyści i preferencji podatkowych dla budżetów gminnych jednostek samorządu terytorialnego

Streszczenie. Samorząd gminny posiada określone władztwo podatkowe, może więc kreować wpływy budżetowe, stosując pewne udogodnienia podatkowe. Celem przeprowadzonych analiz było zidentyfikowanie zakresu przyznanych dotychczas korzyści podatkowych w odniesieniu do koncepcji *tax expenditures*. W pracy opisano także skutki finansowe stosowanych udogodnień podatkowych dla budżetów gmin w latach 2006-2010. Wykazano, że zakres metodologiczny korzyści podatkowych i preferencji podatkowych jest różny. Wielkość stosowanych udogodnień podatkowych stanowiła istotny ubytek własnych dochodów budżetowych, przede wszystkim w zakresie: podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku od środków transportowych – na skutek obniżenia górnych stawek podatkowych.

Słowa kluczowe: podatek, udogodnienia podatkowe, preferencje podatkowe, dochody budżetowe, gmina

Wprowadzenie

Gminom jako podstawowym jednostkom samorządu terytorialnego (JST) przypisano pewien katalog źródeł finansowania, który obejmuje również wpływy podatkowe. Władze samorządowe posiadają określone władztwo podatkowe, co umożliwia im kreowanie lokalnej polityki fiskalnej. Jednym z przejawów tej polityki jest zakres udzielanych ulg, zwolnień i umorzeń podatkowych. Z jednej

strony są one korzyścią dla podatnika, ale dla budżetów gmin stanowią część utraconych dochodów.

Dążenie do pełnej przejrzystości sektora finansów przejawia się w konieczności identyfikacji i publikacji wszelkich udogodnień oferowanych podatnikom. Dotyczy to zarówno tych ulg, które bezpośrednio powodują utratę dochodów, jak również tych, które nie są bezpośrednio powiązane z wydatkowaniem środków publicznych z budżetu. W ostatnich latach koncepcja preferencji podatkowych (*tax expenditures*) odnosząca się do pełnego upublicznienia wszelkich udogodnień podatkowych, jest stopniowo wdrażana w polskim sektorze finansów publicznych.

Celem przeprowadzonych analiz było zidentyfikowanie, jaki jest zakres dotychczas oferowanych korzyści podatkowych w odniesieniu do koncepcji *tax expenditures* oraz określenie, jakie były skutki finansowe stosowanych udogodnień podatkowych dla budżetów gmin. W badaniach wykorzystano metodę analizy dokumentacyjnej w zakresie ustaw podatkowych i ordynacji podatkowej oraz metodę analizy ekonomicznej – z wykorzystaniem porównań i miar względnych w odniesieniu do danych empirycznych. Analizą objęto lata 2006-2010, w których sprawozdawczość budżetowa w jednolity sposób rozróżniała 5 grup korzyści podatkowych. Źródłem danych były zagregowane sprawozdania budżetowe gmin za lata 2006-2010 sporządzane przez Ministerstwo Finansów, z uwzględnieniem 4 typów gmin: miast na prawach powiatu (mnpp), gmin miejskich, gmin miejsko-wiejskich oraz gmin wiejskich, oraz raport Ministerstwa Finansów dotyczący preferencji podatkowych.

1. Władztwo podatkowe gmin a zakres tradycyjnych korzyści podatkowych

Za udogodnienia podatkowe w ujęciu ogólnym należy uznać każde rzeczywiste zmniejszenie obowiązku podatkowego w stosunku do przyjętej bazy podatkowej. Nie zawsze jest ona tożsama z podstawą opodatkowania. Ustawodawca wprowadzając szczegółowe rozwiązania podatkowe, w wielu przypadkach dokonywał pewnego rodzaju wyłączeń z podstawy opodatkowania, realizując szczególne cele polityki fiskalnej lub nawet społecznej. Dodatkowo, władze samorządowe oraz państwowa i samorządowa administracja skarbowa otrzymały pewne uprawnienia w kwestii ustalania niektórych elementów techniki podatkowej, co pozwalało im kreować wielkość wpływów podatkowych do budżetów.

Spośród wielu praw decydujących o samodzielności finansowej Konstytucja RP w art. 168 wskazuje na prawo do władztwa podatkowego. Jak podkreśla

E. Kronberger-Sokołowska, władztwo podatkowe gminy należy utożsamiać z prawem do wprowadzania i kształtowania określonych dochodów budżetowych[1]. W szczególności na władztwo podatkowe składa się prawo do: nakładania podatku, ustalania stawek podatkowych, określania zasad poboru podatku, określania praw i obowiązków uczestników postępowania podatkowego, prawo do udzielania ulg i zwolnień generalnych, stosowania indywidualnych ulg, zwolnień, umorzeń, rozkładanie na raty czy zaniechania egzekucji należności podatkowej. Przyznany zakres władztwa podatkowego jest o tyle istotny, że stanowi podstawowy wyznacznik samodzielności finansowej danej jednostki samorządowej[2].

Gminy z zasady nie posiadają prawa do nakładania podatków. Spośród wszystkich JST jedynie samorząd gminny posiada w tym zakresie szczególne uprawnienie. Istnieje możliwość uchwalenia podatków lokalnych, ale jest to decyzja podejmowana przez mieszkańców w drodze referendum. Jak wskazuje M. Paczocha, tzw. samoopodatkowanie nie jest podatkiem, ale formą partycypacji mieszkańców gminy w finansowaniu określonego przedsięwzięcia[3], gdyż ustanowienie tego rodzaju podatku musi mieć charakter celowy i ograniczony czas obowiązywania.

W gestii władz gminnych znajdują się pewne elementy władztwa podatkowego, aczkolwiek w poszczególnych podatkach i opłatach są one różne i mają raczej charakter wycinkowy. Uprawnienia te odnoszą się do wszystkich podatków oraz opłat realizowanych przez służby gminne i leżą w kompetencji rady gminy. Rada gminy nie ma żadnych kompetencji odnośnie kształtowania podatków pobieranych przez państwowe organy podatkowe, tj. podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn, karty podatkowej i podatków dochodowych od osób fizycznych oraz prawnych[4].

Przepisy prawa ograniczają władztwo podatkowe gmin do uchwalenia wielkości stawek wyłącznie podatków i opłat lokalnych. Gminy nie mają możliwości określania praw i obowiązków uczestników postępowania podatkowego, gdyż wynikają one z ogólnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego, ale w zakresie wskazanym przez ustawodawcę mają prawo do stosowania ulg o charakterze uznaniowym[5].

---

[1] E. Kronberger-Sokołowska, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w aktualnym systemie prawnym w Polsce*, „Studia Iuridica" 2001, nr XXXIX, s. 105.

[2] M. Kosek-Wojnar, *Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego w sferze wydatków*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni" 2006, nr 4, s. 80.

[3] M. Paczocha, *Zakres regulacji w sprawach dotyczących podatków i opat lokalnych w uchwałach rad gmin*, „Budżet Samorządu Terytorialnego" 2004, nr 12, RIO, Rzeszów, s. 6.

[4] J. Szołno-Koguc, *Władztwo podatkowe gminy jako podstawowej jednostki samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2006, nr 401, s. 700.

[5] Ibidem, s. 699.

W odniesieniu do szczebla lokalnego od wielu lat można spotkać stosowanie pewnych udogodnień dla podatników. W praktyce funkcjonowania samorządów obecnie wyróżnia się zarówno pewne korzyści, jak i preferencje podatkowe stosowane wobec podatników. Zestaw stosowanych korzyści podatkowych w ramach poszczególnych podatków przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Wykaz stosowanych korzyści podatkowych w dochodach własnych gmin

Wyszczególnienie	Obniżenie górnych stawek podatkowych	Ulgi i zwolnienia	Umorzenie zaległości podatkowych	Rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności	Potrącenia
Udziały we wpływach z podatku CIT	–	–	–	–	–
Udziały we wpływach z podatku PIT	–	–	–	–	–
Podatek rolny	x	x	x	x	x
Podatek od nieruchomości	x	x	x	x	x
Podatek leśny	x	x	x	x	x
Podatek od środków transportowych	x	x	x	x	x
Karta podatkowa	–	x	x	x	–
Podatek od spadków i darowizn	–	x	x	x	–
Podatek od czynności cywilnoprawnych	–	x	x	x	x

Objaśnienie: „x" – korzyść występuje, „–" – korzyść podatkowa nie występuje.

Ź r ó d ł o: opracowanie na podstawie sprawozdań z wykonania budżetów gmin w latach 2006-2010.

Do korzyści podatkowych stosowanych w samorządowej polityce fiskalnej można zaliczyć: obniżenie górnych stawek podatkowych, ulgi i zwolnienia, umorzenie zaległości podatkowych, rozłożenie na raty lub odroczenie terminu płatności oraz potrącenia. Obniżenie górnych stawek podatkowych obejmuje sytuację, w której na mocy uchwały rady gminy następuje obniżenie tej stawki poniżej poziomu maksymalnego, ustalonego w ustawie lub rozporządzeniu. Taka sytuacja może dotyczyć 4 tzw. podatków samorządowych, czyli rolnego, leśnego, od nieruchomości oraz od środków transportowych. Wymiar tych korzyści ustala się, mnożąc podstawę opodatkowania przez różnicę między stawką maksymalną a uchwaloną i wykazuje się je proporcjonalnie, w sposób narastający, w całym roku[6].

[6] A. Bieniaszewska, B. Wołczak, *Sprawozdanie RB-27S*, Biuletyn Finanse Publiczne, http://finanse-publiczne.pl/artykul.php?view=836 [17.09.2011].

Wykazywane ulgi i zwolnienia odnoszą się tylko do korzyści wprowadzonych uchwałami rad gmin i nie dotyczą ulg i zwolnień, przysługujących podatnikom na zasadach, przewidzianych przez ustawodawcę w odpowiednich ustawach podatkowych. Analiza ustaw podatkowych i sprawozdań budżetowych wskazuje, że możliwość nadawania ulg i zwolnień dotyczy wszystkich podatków samorządowych. W obydwu wymienionych przypadkach uprawnienie do nadania tego typu korzyści podatkowych musi znajdować się w ustawach podatkowych.

Pozostałe 3 rodzaje korzyści podatkowych wynikają z przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa[7]. Zarówno umorzenia, rozłożenia na raty, odroczenia terminu płatności, jak też potrącenia dokonywane są na wniosek samego podatnika, ale wymagają wydania decyzji przez organ podatkowy. Przepisy ordynacji umożliwiają wójtom, burmistrzom i prezydentom przyznawanie ulg i zwolnień uznaniowych, a także zaniechanie i umarzanie zobowiązań podatkowych, w szczególności gdy zagraża to ważnym interesom podatnika. W tym ostatnim przypadku istnieje też możliwość rozłożenia na raty lub odroczenia terminów płatności zobowiązań podatkowych. Uprawnienia te odnoszą się do wszystkich podatków, które są w całości dochodem własnym gminy, niezależnie od tego, przez który organ podatkowy (państwowy czy samorządowy) są pobierane. Wynikające z ordynacji potrącenie wierzytelności należnych JST następuje z tytułu prawomocnego wyroku sądowego, prawomocnej ugody sądowej, odpowiednich przepisów Kodeksu cywilnego, nabycia przez gminę nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie, odszkodowania orzeczonego w decyzji wydanej przez wójta, a także w przypadku wzajemnych, bezspornych i wymagalnych wierzytelności podatnika wynikających z robót budowlanych, dostaw lub usług wykonywanych dla jednostek samorządowych[8]. Potrąceń nie wykazuje się w sprawozdaniach budżetowych jako dochody wykonane, a zatem nie ma ich też w wydatkach, chociaż faktycznie taki był charakter przeprowadzenia tej operacji.

Konstytucyjne uprawnienie do kształtowania obciążeń podatkowych przez władze gminne sprowadza się do kształtowania przez rady gmin stawek podatkowych w sposób bezpośredni (w podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych) lub pośredni (w podatku rolnym i leśnym) oraz kształtowania zwolnień przedmiotowych w podatku rolnym, leśnym i podatkach wymienionych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Dodatkowo, w podatku rolnym przyznano gminom prawo do kształtowania podstawy opodatkowania[9]. Organy stanowiące samorządu gminnego mają także uprawnienia do kształtowania

---

[7] Art. 64, 67a i 67b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm.

[8] Por.: art. 65 i art. 66 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. nr 137, poz. 926 z późn. zm.

[9] J. Kulicki, *Zakres władztwa podatkowego w obecnym systemie prawnym w Polsce*, „Analizy" 2010, nr 16(41), Biuro Analiz Sejmowych, Warszawa, s. 11.

warunków płatności podatków oraz obowiązków w zakresie składania deklaracji podatkowych, ale nie dotyczą one podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn i karty podatkowej i z oczywistych względów – podatków dochodowych, które stanowią dochód budżetu państwa, a gminy mają jedynie przypisany procentowy udział w tych wpływach[10].

Największy zakres władztwa podatkowego przysługuje gminie w zakresie podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych. Władze gminne mogą tu decydować o wysokości stawek podatkowych i ich zróżnicowaniu – maksymalne wielkości stawek ustalane są w rozporządzeniu Ministra Finansów, ale istnieje możliwość ich obniżenia – maksymalnie do połowy stawek ustawowych, a w zakresie podatku od środków transportowych ustalane są również stawki minimalne. Ponadto, istnieje możliwość zarządzania poboru podatku od osób fizycznych w drodze inkasa (tylko dla podatku od nieruchomości), określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych oraz wprowadzenia zwolnień innych iż w ustawie o charakterze podmiotowym[11].

Odnośnie podatku rolnego gmina może określać tryb i szczegółowe warunki zwolnień i ulg przedmiotowych innych niż określone w przepisach prawa. Rada gminy może pośrednio wpływać na wysokość stawek podatkowych przez zmianę klasyfikacji miejscowości do okręgów podatkowych oraz obniżenie ceny skupu żyta przyjmowanej do obliczeń zobowiązań podatkowych podatników[12]. Również w zakresie podatku leśnego rada gminy może dokonać zmiany ceny bazowej sprzedaży drewna tartacznego i wprowadzenia innych niż ustawowe ulg przedmiotowych[13].

2. Finansowe skutki korzyści podatkowych dla budżetów gmin w latach 2006-2010

Wielkość udzielonych korzyści podatkowych w budżetach samorządowych w analizowanym okresie była zróżnicowana, co obrazują dane w tabeli 2. Łączne

[10] Należy jednak zaznaczyć, że wpływy z podatków dochodowych stanowią główne źródło dochodów własnych gmin – wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych to ok. 34% dochodów własnych, a wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych – ok. 4% dochodów własnych (jest to czwarte źródło dochodów własnych po PIT, podatku od nieruchomości i dochodach z majątku).

[11] Por.: ustawa z dnia 19 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2006 r., nr 121, poz. 844 z późn. zm.

[12] Por.: ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. z 2006 r., nr 136, poz. 969 z późn. zm.

[13] Por.: ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, Dz.U. nr 200, poz. 1682 z późn. zm.

korzyści podatkowe w zakresie dochodów własnych wynosiły w latach 2006-2010 od 2,9 do 3,8 mld PLN i systematycznie rosły. Można zatem zauważyć, że władze samorządowe w coraz większym zakresie udzielały podatnikom różnego rodzaju korzyści podatkowych. W latach 2007-2009 wzrastały one o ok. 8% rocznie i dopiero w roku 2010 tempo wzrostu uległo zahamowaniu (wzrost o ok. 2%).

Tabela 2. Łączne skutki korzyści podatkowych gmin w latach 2006-2010 (w mln PLN)

Wyszczególnienie	2006	2007	2008	2009	2010
Łączne korzyści podatkowe w zakresie dochodów własnych	2918,72	3155,92	3446,13	3718,97	3824,95
Podatek od nieruchomości	2430,79	2513,17	2406,19	2662,95	3087,34
Podatek od środków transportowych	291,55	337,71	391,08	446,82	466,28
Podatek rolny	71,98	159,08	532,49	459,51	63,56
Podatek od spadków i darowizn	13,86	19,91	30,31	33,37	30,78
Podatek leśny	3,33	2,57	2,59	2,58	1,75
Wpływy z karty podatkowej	1,65	1,27	1,10	0,99	0,57
Podatek od czynności cywilnoprawnych	1,52	0,78	0,75	0,70	1,36

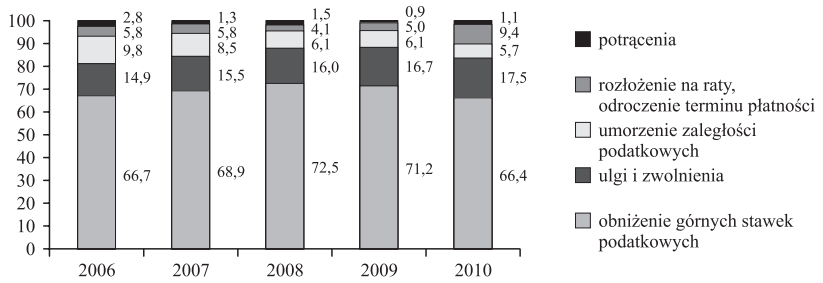
Ź r ó d ł o: opracowanie na podstawie sprawozdań z wykonania budżetów JST w latach 2006-2010.

Największych korzyści podatkowych udzielano w zakresie podatku od nieruchomości. Ich wartość w latach 2006-2008 kształtowała się (w ujęciu zagregowanym) na poziomie ok. 2,4 mld PLN, ale w kolejnych latach widoczny był ich stały wzrost – do poziomu ponad 3 mld PLN w 2010 r. Jest to o tyle istotne, że wpływy z tytułu podatku od nieruchomości stanowiły ok. 20% udziału w dochodach własnych gmin i było to drugie podatkowe źródło wpływów budżetowych. Przewagę tego podatku wśród korzyści podatkowych (stanowiły one od 70 do 83% łącznych korzyści podatkowych) należy wiązać ze strategiami rozwoju społeczno-gospodarczego wielu gmin, których głównym celem był rozwój przedsiębiorczości. Bezpośrednim instrumentem wspierania przedsiębiorczości przez samorząd gminny są przede wszystkim ulgi w podatku od nieruchomości oraz w podatku od środków transportowych[14]. Większość z gmin stosuje także obniżone stawki w zakresie podatku od nieruchomości dla osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej, co ma raczej wymiar socjalny.

Z roku na rok wzrastała wartość korzyści podatkowych w zakresie podatku od środków transportowych, jego udział w łącznych korzyściach podatkowych gmin

[14] M. Dębniewska, J. Skorwider, *Instrumenty wsparcia rozwoju mikroprzedsiębiorstw wykorzystywane przez gminy*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa", nr spec., maj 2007, s. 32.

wzrósł z 9 do 12%. W latach 2007-2009 w istotny sposób zwiększyła się wartość udzielanych korzyści podatkowych z tytułu podatku rolnego, które wzrosły z ok. 70 mln PLN do ponad 500 mln PLN, co stanowiło aż 15% łącznych korzyści w zakresie dochodów własnych. Również w tym przypadku zmianę tę należy wiązać z polityką społeczną i obniżeniem cen skupu żyta (na skutek zmian cen na rynku płodów rolnych wzrosła ona znacząco, stąd działania władz gminnych skierowane na jej obniżenie).



Rys. 1. Struktura rodzajowa korzyści podatkowych stosowanych przez JST (w proc.)

Ź r ó d ł o: opracowanie na podstawie sprawozdań z wykonania budżetów gmin w latach 2006-2010.

Wśród rodzajów stosowanych korzyści podatkowych dominowały obniżenia górnych stawek podatkowych (rys. 1). Stanowiły one ponad 2/3 ogólnej wartości korzyści podatkowych. Ulgi i zwolnienia dokonane przez władze samorządowe to ok. 15% ogólnej wartości korzyści. Korzyści podatkowe przyznane podatnikom na podstawie Ordynacji podatkowej w postaci umorzeń stanowiły od 6 do 10%, a ich wartość systematycznie spadała. W 2010 r. wyraźnie wzrosła wartość zobowiązań podatkowych, które zostały rozłożone na raty lub były odroczone. Natomiast coraz mniejszą wartość stanowiły potrącenia.

Stosowane korzyści podatkowe w różny sposób oddziaływały na wpływy z poszczególnych podatków (tab. 3). W największym stopniu uszczuplały dochody z tytułu podatku od środków transportowych – od 40% w 2006 r. do ponad 54% w 2010 r. oraz w zakresie podatku od nieruchomości – udzielone korzyści stanowiły tu ok. 20% zrealizowanych wpływów. W latach 2007-2009 potwierdziła się także szczególna sytuacja w poborze podatku rolnego, gdzie na skutek znacznego obniżenia górnych stawek podatkowych wpływy z tego tytułu były nawet o 1/3 niższe od stawek maksymalnych. Analizy przekrojowe wskazują także na coraz większe niezrealizowane dochody w zakresie podatku od spadków i darowizn (udzielone korzyści podatkowe stanowiły już ok. 10% faktycznych wpływów do budżetu z tego źródła).

W tabeli 4 przedstawiono skutki finansowe stosowanych korzyści podatkowych w relacji do dochodów własnych i wydatków ogółem budżetu gminy.

Tabela 3. Łączne skutki korzyści podatkowych gmin w latach 2006-2010 w odniesieniu do wartości wpływów z poszczególnych rodzajów dochodów własnych (w proc.)

Wyszczególnienie	2006	2007	2008	2009	2010
Podatek od środków transportowych	40,27	41,56	47,28	53,16	54,41
Podatek od nieruchomości	20,00	19,78	17,89	18,77	20,42
Podatek rolny	8,90	17,08	43,36	37,10	6,42
Podatek od spadków i darowizn	5,11	6,36	9,34	11,06	10,55
Podatek leśny	2,20	1,64	1,48	1,41	1,06
Wpływy z karty podatkowej	1,44	1,17	1,10	1,05	0,64
Podatek od czynności cywilnoprawnych	0,10	0,03	0,03	0,04	0,07

Ź r ó d ł o: opracowanie na podstawie sprawozdań z wykonania budżetów JST w latach 2006-2010.

Tabela 4. Łączne skutki korzyści podatkowych według rodzajów gmin w latach 2006-2010 (w proc.)

Wyszczególnienie	2006	2007	2008	2009	2010
Relacja korzyści podatkowych do uzyskanych dochodów własnych:	5,59	5,16	5,30	5,89	4,98
– miasta na prawach powiatu	2,46	2,19	1,88	2,14	2,21
– gminy miejskie	6,53	6,11	5,33	6,29	5,41
– gminy miejsko-wiejskie	10,20	9,32	9,37	10,18	10,58
– gminy wiejskie	10,37	10,21	12,31	13,23	6,42
Relacja korzyści podatkowych do zrealizowanych wydatków:	3,09	3,10	3,02	2,95	2,76
– miasta na prawach powiatu	1,66	1,57	1,26	1,27	1,29
– gminy miejskie	3,96	4,07	3,43	3,52	3,69
– gminy miejsko-wiejskie	4,86	4,82	4,71	4,46	4,46
– gminy wiejskie	3,85	4,13	4,82	4,59	3,47

Ź r ó d ł o: opracowanie na podstawie sprawozdań z wykonania budżetów JST z lat 2006-2010.

Udzielone korzyści stanowiły ok. 5-6% zrealizowanych dochodów własnych, tj. więcej niż wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych. Takiej kwoty gminy nie uzyskały w postaci dochodów, co oznacza, że w tym wymiarze wsparły działalność podmiotów gospodarczych i osób fizycznych. Gdyby środki te były faktycznie wydatkowane z budżetu, to korzyści stanowiłyby ok. 3% wydatków ogółem. Wartość ta w analizowanym okresie relatywnie spadała na skutek szybkiego wzrostu wydatków w budżetach gmin (od 8 do 12% rocznie).

Relatywnie większą część utraconych dochodów stanowiły korzyści udzielone przez gminy wiejskie i miejsko-wiejskie, było to ok. 10% ubytku dochodów. Najmniejsze znaczenie miały one dla miast na prawach powiatu, które dysponowały większymi dochodami własnymi. Tak wyraźne tendencje nie były już widoczne po stronie wydatków. Udzielone korzyści podatkowe były największe w gminach miejsko-wiejskich i wiejskich (ok. 4%), ale w niektórych okresach (w latach 2006 i 2007) również w gminach miejskich. Najmniejszy wpływ finansowy udzielonych korzyści podatkowych na wydatki budżetowe był obserwowany w miastach na prawach powiatu (ok. 1,5%).

Tabela 5. Przeciętna* struktura korzyści podatkowych w podatkach od nieruchomości, środków transportowych i rolnym według rodzaju gmin (w proc.)

Wyszczególnienie	Obniżenie górnych stawek podatkowych	Ulgi i zwolnienia	Umorzenie zaległości podatkowych	Rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności	Potrącenia
Podatek od nieruchomości:	64,6	19,9	7,2	5,9	1,7
– miasta na prawach powiatu	55,0	18,0	10,5	9,5	5,9
– gminy miejskie	66,1	15,6	9,5	7,1	1,1
– gminy miejsko-wiejskie	67,0	26,2	3,9	2,2	0,2
– gminy wiejskie	67,9	17,0	7,1	5,9	0,7
Podatek od środków transportowych:	93,5	0,9	2,6	2,6	0,0
– miasta na prawach powiatu	94,8	0,0	1,8	2,9	0,0
– gminy miejskie	94,8	0,2	2,1	2,2	0,0
– gminy miejsko-wiejskie	92,3	2,1	3,0	2,2	0,0
– gminy wiejskie	92,8	0,8	3,1	2,9	0,1
Podatek rolny:	67,4	2,0	11,4	4,2	0,1
– miasta na prawach powiatu	46,7	10,1	14,6	22,0	0,0
– gminy miejskie	60,0	4,4	14,7	2,9	0,0
– gminy miejsko-wiejskie	69,3	2,1	11,1	3,4	0,1
– gminy wiejskie	64,0	1,5	11,9	5,5	0,1

* Z uwagi na wyznaczenie przeciętnych wartości udziałów poszczególnych rodzajów korzyści podatkowych w okresie ostatnich 5 lat – suma wskaźników struktury może odbiegać od 100%.

Ź r ó d ł o: opracowanie na podstawie sprawozdań z wykonania budżetów JST w latach 2006-2010.

W tabeli 5 przestawiono szczegółową strukturę rodzajową korzyści podatkowych w zależności od rodzaju gminy dla 3 głównych źródeł podatków samorządowych. W wielkości dochodów z tytułu podatku od nieruchomości nie było dużych różnic między gminami miejskimi, miejsko-wiejskimi i wiejskimi pod względem udzielonych korzyści podatkowych. Ponad 2/3 stanowiły obniżenia górnych stawek podatkowych, a 1/5 stanowiły ulgi i zwolnienia. Jedynie w przypadku miast na prawach powiatu obniżenia górnych stawek podatkowych były znacznie niższe. W przypadku gmin bardziej zurbanizowanych widoczny był też większy zakres stosowanych umorzeń (ok. 10%), rozłożeń na raty i odroczeń terminu płatności (7-10%).

W zakresie podatku od środków transportowych nie zidentyfikowano istotnych różnic między poszczególnymi rodzajami gmin – pod względem stosowanych korzyści podatkowych. Ponad 92% stosowanych korzyści stanowiło obniżenie górnych stawek podatkowych. Inne formy były stosowane sporadycznie, przy czym władze gminne bardzo rzadko przyznawały podmiotom gospodarczym ulgi i zwolnienia z tego podatku.

W kwestii podatku rolnego również dominowało obniżenie górnych stawek podatkowych, ale stanowiło ono mniejszy udział niż w podatku od nieruchomości (od 47 do 70%). W miastach na prawach powiatu inne formy stanowiły dominujący rodzaj korzyści. Co zastanawiające, obserwowano duży odsetek (22%) korzyści związanych z rozłożeniem na raty lub odroczeniem płatności tego podatku, ale z powodu małej ilości ziemi rolnej w miastach, korzyści te nie miały istotnego wpływu na wartość utraconych dochodów budżetowych gmin. Ponad 11% korzyści w podatku rolnym w gminach niezurbanizowanych i ponad 14% w gminach zurbanizowanych miało związek z umorzeniem zaległości podatkowych.

W podatku leśnym również ponad 2/3 korzyści stanowiło obniżenie górnych stawek podatkowych. W podatku od spadków i darowizn dominowały odroczenia terminu płatności, a także rozłożenia płatności na raty (przeciętnie ok. 58% udzielonych korzyści) i umorzenia (ok. 40%). Podobnie było w podatku od czynności cywilnoprawnych – odpowiednio 66 i 28%, oraz w przypadku wpływów z karty podatkowej – 58 i 38%.

3. Koncepcja *tax expenditures* a system podatkowy samorządów w Polsce

Drugim rodzajem udogodnień podatkowych, które spotkać można w literaturze przedmiotu jest mechanizm *tax expenditures*, w raporcie Ministerstwa Finansów tłumaczony jako „preferencje podatkowe". Jest to inne spojrzenie na zakres pomocy finansowej, która obniża wpływy do budżetu państwa i jednostek

samorządowych. Koncepcja *tax expenditures* (lub też wydatków podatkowych, jak czasami bywa tłumaczona) w polskim systemie finansów publicznych jest rozwiązaniem stosunkowo nowym. Dopiero za rok 2009 w odniesieniu do budżetu państwa Polski dokonano pierwszych pełnych analiz dotyczących preferencji podatkowych. W innych krajach ten sposób myślenia jest stosowany od ponad 40 lat[15], jednakże w dalszym ciągu brakuje jednolitych standardów dotyczących definicji i zakresu stosowanych preferencji podatkowych.

W ogólnym ujęciu *tax expenditures* to utracone dochody określone przez przepisy podatkowe, które często wynikają z wykorzystania systemu podatkowego do promowania celów społecznych bez ponoszenia bezpośrednich wydatków[16]. B. Anderson wskazuje, że *tax expenditures* są to przepisy prawa podatkowego, oraz wszelkie regulacje i praktyki, które zmniejszają lub odraczają dochody stosunkowo wąskiej grupy podatników w odniesieniu do ogólnych standardów podatkowych (*benchmark tax*). Z perspektywy rządu państwa *tax expendiutures* są stratą w dochodach, a dla podatników jest to redukcja w obciążeniach podatkowych[17]. D.J. Kraan określa wydatki podatkowe bardziej jako transfer zasobów publicznych, osiągnięty raczej przez redukcję obowiązków podatkowych w odniesieniu do standardów podatkowych niż jako wydatki bezpośrednie[18]. J.A. Pechman definiuje je jako specjalne przepisy prawa podatkowego, które zmniejszają zobowiązania podatkowe tych, którzy dokonują płatności lub otrzymują dochody w określonych formach[19]. W systemie amerykańskiej rachunkowości budżetowej istnieje osobny budżet *tax expenditures*, który wyróżnia ulgi podatkowe, subwencje podatkowe oraz dotacje podatkowe. Badania wykazały, że stosowanie *tax expenditures* może być bardziej skuteczne dla realizacji celów społecznych lub realizacji inwestycji niż bezpośrednie subsydiowanie[20].

A. Wyszkowski wskazuje, że *tax expenditures* należy rozmieć jako pewne przywileje fiskalne, przyznawane określonym grupom podatników, które odnoszą się do wydatków na subwencjonowanie ich działalności[21]. Wydatki te w rzeczywistości nie zostały poniesione, gdyż nie nastąpił przepływ finansowy, ale

---

[15] A. Wyszkowski, *Koncepcja tax expenditures w systemie podatkowym*, „Gospodarka Narodowa" 2010, nr 9, s. 66-67.

[16] *Tax Expenditures. The Tax Policy Briefing Book*, Tax Policy Center, 2008, s. I-8-1.

[17] *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD, 2010, s. 12.

[18] Ibidem, s. 14.

[19] D. Dharmapala, *Comparing tax expenditures and direct subsidies: the role of legislative committee structure*, „Journal of Public Economics" 1999, No. 72, s. 422, za: J.A. Pechman, *Federal Tax Policy*, Broking Institution, Washington D.C. 1987.

[20] Por.: K.A. Scharf, *Why are tax expenditures for giving embodied in fiscal constitutions?*, „Journal of Public Economics" 2000, No. 75, s. 386; Q.M. Ahmed, *Test of relative efficacy of tax expenditures and direct expenditures. A neo-classical approach*, „Journal of Development Economics" 2001, No. 65, s. 487.

[21] A. Wyszkowski, op. cit., s. 69.

podatnik odniósł pewne korzyści ekonomiczne, które dodatkowo są wymierne w pieniądzu. Stąd też odniesienie do pojęcia *expenditures* (wydatki). W dużym uproszczeniu można je zatem utożsamiać z preferencjami podatkowymi udzielanymi poszczególnym grupom podatników lub też poszczególnym rodzajom działalności.

W literaturze podkreśla się, że nie każda konstrukcja fiskalna obniżająca należność podatkową zaliczana jest do kategorii *tax expenditures*. Dane udogodnienie będzie miało taki charakter, jeżeli będzie można je otrzymać pod warunkiem spełnienia pewnego kryterium podmiotowego. W koncepcji A. Wyszkowskiego[22] każde obniżenie obowiązku podatkowego tworzy *tax expenditures* pod warunkiem, że nie jest to standardowa ulga, z której może korzystać każdy podatnik, a nie jedynie pewna grupa podatników. W raporcie Ministerstwa Finansów dotyczącym preferencji podatkowych w polskim systemie podatkowym[23], wskazano, że część udogodnień podatkowych służy racjonalizacji systemu podatkowego lub też wynika ze zobowiązań międzynarodowych, w związku z tym ma charakter trwały. W takim przypadku na podstawie danych historycznych dotyczących konstrukcji podatku należy ustalić tzw. standard podatkowy, czyli „pierwotny zakres opodatkowania", dopiero odstępstwa od tego standardu traktowane są jako preferencje podatkowe.

Niektóre kraje w celu uniknięcia problemów definicyjnych każdą obniżkę podatku traktują jako preferencję podatkową. Z tego względu istotne jest określenie pewnego standardu podatkowego, wskazującego, które ulgi, zwolnienia i obniżki mają charakter stały, a które uznaniowy. Różnice w określaniu standardu podatkowego między poszczególnymi krajami są jednak bardzo poważne, co potwierdzają analizy na zlecenie OECD, jak i wcześniejsze analizy Banku Światowego[24].

Głównym problemem dotyczącym preferencji podatkowych jest fakt ich nieujmowania w żadnych ewidencjach. Skoro rzeczywiście w danym przypadku nie dojdzie do wydatków, a subsydiowanie się odbywa, to środki te traktowane są jako ukryte subwencje o nieznanym sposobie wydatkowania, chociaż proces uchwalania tego typu preferencji jest znany. Nie wiadomo, na co podmiot otrzymujący taką preferencję wyda zaoszczędzone w ten sposób środki finansowe. W odniesieniu do polskiego systemu podatkowego A. Wyszkowski w szczególności wskazuje na jedną preferencję nie wychwytywaną w tych zestawieniach, tj. wyłączenie działalności rolniczej z opodatkowania podatkiem dochodowym[25]. Wprowadzenie kolejnych tego typu udogodnień powoduje, że system podatkowy staje się coraz bardziej skomplikowany.

---

[22] A. Wyszkowski, op. cit., s. 70-72.

[23] *Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 5.

[24] *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, red. H. Polackova Brixi, C. Valenduc, Z.L. Swift, World Bank 2004, s. 13-15.

[25] A. Wyszkowski, op. cit., s. 78.

4. Wartość preferencji podatkowych w podatkach samorządowych

W roku 2010 Ministerstwo Finansów po raz pierwszy przedstawiło raport dotyczący skali stosowanych preferencji podatkowych w systemie fiskalnym Polski. Według raportu preferencje podatkowe prowadzą do obniżenia zobowiązania podatkowego i tym samym do obniżenia potencjalnych wpływów budżetowych dla budżetu państwa lub JST[26]. Analizy ujęte w raporcie uwzględniały podatki państwowe (PIT, CIT, VAT i akcyzę) oraz samorządowe (podatek od nieruchomości, podatek rolny oraz podatek leśny). Zakresem analiz nie objęto zatem wszystkich dochodów podatkowych samorządów. W zakresie podatków samorządowych zidentyfikowano 71 z łącznej liczby 473 preferencji podatkowych, przy czym tylko dla niecałych 75% udało się uzyskać dane liczbowe[27]. Analizowane dane obejmowały rok budżetowy 2009.

W przypadku badanych preferencji podatkowych w zakresie 3 podatków samorządowych ich łączna wartość w roku 2009 wyniosła 6,3 mld PLN. W przypadku podatku od nieruchomości, podatku rolnego oraz leśnego za standard podatkowy przyjęto istniejące wyłączenia w zakresie poboru tych podatków oraz stawki podatku od nieruchomości przyjęte przez rady gminy, a nie ich górne granice[28]. Takie podejście jest rozbieżne z wymiarem wyliczanych korzyści podatkowych. Za preferencje podatkowe uznano wszelkie ulgi i zwolnienia z tych 3 podatków, nie tylko wynikające z decyzji rad gminy, ale także te ustawowe. Z kolei w przypadku podatku od nieruchomości obniżania górnych stawek podatkowych nie uznano za korzyść podatkową, ale za standard podatkowy, mimo że każda z gmin może go kształtować w zupełnie inny sposób. Takiego założenia nie zastosowano w odniesieniu do obniżenia cen żyta i drewna przyjmowanych w podatku rolnym i leśnym. Powoduje to brak spójności w kształtowaniu jednolitego standardu podatkowego i utrudnia identyfikację preferencji podatkowych.

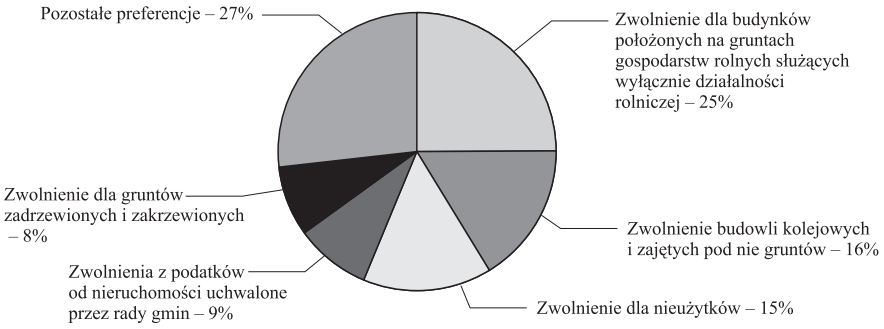
Większość zidentyfikowanych preferencji podatkowych dotyczyła podatku od nieruchomości – 5,4 mld PLN, tj. 86% łącznych preferencji. Drugi pod względem wartości preferencji był podatek rolny – odpowiednio 744 mln PLN i 12%. Najmniej preferencji stosowano w podatku leśnym – ich wartość osiągnęła 154 mln PLN. Na rysunku 2 przedstawiono strukturę preferencji podatkowych wg najważniejszych rodzajów. Największy udział stanowiły zwolnienia dla budynków położonych na gruntach gospodarstw rolnych służących wyłącznie działalności rolniczej (25%), zwolnienia dla budowli kolejowych i zajętych pod nie gruntów

[26] *Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 5.

[27] Szczegółowy wykaz zidentyfikowanych preferencji zamieszczony został w załączniku B do raportu.

[28] *Preferencje podatkowe w Polsce*, op. cit., s. 16.

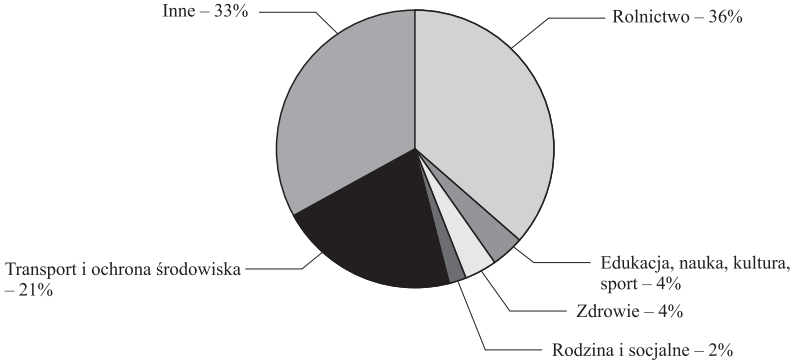
(16%) oraz zwolnienia dla nieużytków (15%). Dominują zatem preferencje podatkowe w podatku od nieruchomości z przeznaczeniem na prowadzenie szczególnego rodzaju działalności gospodarczej oraz preferencje w podatku rolnym dotyczącym wsparcia produkcji rolnej na gruntach o gorszej jakości.



Rys. 2. Struktura preferencji podatkowych w wybranych podatkach lokalnych w 2009 r. według ich rodzajów

Ź r ó d ł o: opracowanie na podstawie: *Preferencje podatkowe w Polsce*, op. cit., s. 21.

Wsparcie udzielane podatnikom w ramach preferencji podatkowych dotyczy różnych rodzajów działalności, co zaprezentowano na rysunku 3. Największe wsparcie jest kierowane dla rolnictwa – trafiała tam co trzecia złotówka w ramach stosowanych preferencji podatkowych. Drugim obszarem wsparcia jest transport i ochrona środowiska (21%). Pozostałe udogodnienia były już bardzo rozproszone między inne obszary działalności.



Rys. 3. Struktura preferencji podatkowych w wybranych podatkach lokalnych w 2009 r. według zakresu wsparcia

Ź r ó d ł o: opracowanie na podstawie: *Preferencje podatkowe w Polsce*, op. cit., s. 21.

Zakres preferencji podatkowych jest czasem znacznie większy, ale część utraconych dochodów była lub jest rekompensowana gminom z budżetu państwa lub z funduszy celowych. Przykładowo: zidentyfikowano preferencje podatkowe w odniesieniu do podatku od nieruchomości w specjalnych strefach ekonomicznych, ale zwolnienie z tego tytułu rekompensowane jest gminom z budżetu państwa w wysokości 14 mln PLN i stanowi dochód podatkowy gmin; z kolei zwolnienia z podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego dla prowadzących zakłady pracy chronionej oraz zakłady aktywności zawodowej rekompensowane były gminom ze środków PFRON w kwocie 165 mln PLN.

Podsumowanie

W praktyce działalności jednostek samorządów gminnych zidentyfikowano dwojakiego rodzaju udogodnienia podatkowe – były to tradycyjne korzyści podatkowe oraz preferencje podatkowe. Korzyści podatkowe odnoszą się do zestawu ulg, zwolnień i umorzeń, których przyznanie zależy wyłącznie od decyzji samorządowych organów podatkowych i rad gmin, w związku z tym mogą być wykorzystywane jako narzędzie prowadzonej lokalnej polityki fiskalnej. Preferencje podatkowe odnoszą się do wszelkiego rodzaju zjawisk ekonomicznych związanych z pośrednim wsparciem z budżetu działalności podatnika.

Przeprowadzone analizy wskazały, że pojęcia te nie są tożsame ani rozłączne, aczkolwiek w dużej mierze obejmują ten sam zakres udogodnień podatkowych. Można w tym wypadku mówić o pewnych ukrytych wydatkach o charakterze ekonomicznym, które przy kasowym ujęciu budżetu nie znajdują odzwierciedlenia w tradycyjnych przepływach pieniężnych.

W zależności od przyjętej metodologii udogodnienia podatkowe stanowią od ok. 3 do 6 mld PLN rocznie, co stanowi istotny ubytek dochodów budżetów gmin. Tradycyjne korzyści podatkowe zmniejszały dochody własne budżetu o ok. 5%, co przy uwzględnieniu preferencji podatkowych może stanowić ok. 8-10% tych dochodów. Z uwagi na fakt, że to właśnie ta grupa dochodów decyduje o poziomie samodzielności finansowej gminy i narastających trudnościach finansowych samorządów w bilansowaniu budżetu w najbliższych latach, jest to kwota znacząca dla budżetu i zaspokajania potrzeb mieszkańców danego regionu. Wprowadzenie większej przejrzystości sektora finansów publicznych wymaga zatem sporządzenia i uważnej analizy tego typu udogodnień przyznawanych zarówno przez władze centralne, jak i lokalne.

Gminy w największym zakresie oferują obniżenia górnych stawek podatkowych w podatku od nieruchomości oraz podatku rolnym, jednak w największym stopniu uszczuplają swoje dochody z tytułu podatku od środków transportowych,

gdzie oferowane korzyści stanowiły nawet 50% realizowanych wpływów. Zachowania te wpisują się w politykę rozwoju przedsiębiorczości, w tym i rozwój działalności rolnej, ale w gruncie rzeczy mają bardziej charakter socjalny. Stawki podatku od nieruchomości dla nieruchomości wykorzystywanych na działalność gospodarczą dość często utrzymywane są na maksymalnym poziomie, a obniża się je na rzecz osób fizycznych nie prowadzących takiej działalności. Podatek od środków transportowych nie stanowi istotnej pozycji w strukturze kosztów przedsiębiorstw transportowych, stąd udogodnienia władz samorządowych w tym zakresie były odbierane raczej jako działanie marketingowe na rzecz ogólnego tworzenia dobrego klimatu inwestycyjnego w gminie.

Największe udogodnienia podatkowe oferowano w zakresie podatku od nieruchomości (ok. 66% w przypadku tradycyjnych korzyści podatkowych i ok. 86% w przypadku preferencji podatkowych). Wdrożenie w systemie finansów samorządowych tzw. podatku katastralnego powinno uwzględniać bardziej czytelną prezentację korzyści oferowanych podatnikom, tak aby informacja przekazywana mieszkańcom była jasna i czytelna, co ułatwiłoby szacowanie kosztów stosowanych udogodnień. Ewentualne wprowadzenie uproszczonego rozwiązania naliczania nowego podatku jako pewnego promila od wartości nieruchomości bez żadnych ulg czy zwolnień, spowodowałby, że skutki pozostałych udogodnień podatkowych dla budżetu byłyby już mało istotne.

Analiza danych zagregowanych dotyczących stosowanych korzyści podatkowych wskazuje, że poziom urbanizacji gminy wpływa na względną skłonność władz lokalnych do zmiany poziomu stosowanych udogodnień. Relatywnie bardziej odczuwalne są skutki stosowanych udogodnień w gminach wiejskich, a wzrost poziomu urbanizacji i zwiększenie bazy podatkowej sprawia, że w miastach na prawach powiatu zakres stosowanych korzyści podatkowych w mniejszym stopniu obciąża budżet. W okresie zawirowań na rynku finansowym z lat 2007-2009 nie obserwowano gwałtownego wzrostu udogodnień udzielanych podatnikom, jedynie w przypadku podatku rolnego – zmiany cen płodów rolnych spowodowały interwencję samorządów lokalnych. W pozostałych przypadkach widoczny był stopniowy wzrost wartości korzyści, który jednak w wielu przypadkach był niższy od zmian dochodów podatkowych i wydatków.

Metodologia wyznaczania preferencji podatkowych w odniesieniu do JST wymaga doskonalenia. Proponowany do tej pory sposób identyfikacji tego typu udogodnień należy uznać za niedoskonały. Proces określania standardu podatkowego powinien być bardziej przejrzysty i uniwersalny. W opinii autora wszystkie tradycyjne korzyści podatkowe należy uwzględnić jako preferencje podatkowe, gdyż każda z nich wpływa na konkurencyjność funkcjonowania podmiotów gospodarczych i skłonność do rozwijania działalności gospodarczej czy też podejmowania inicjatyw przedsiębiorczych na danym terenie. Również część ulg i zwolnień ustawowych należy bezwzględnie zaliczyć do preferencji

podatkowych, gdyż z różnych względów (najczęściej społecznych lub politycznych, rzadziej ekonomicznych) zmniejszają one potencjalną bazę podatkową JST. Preferencje podatkowe mają zastosowanie również do osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej, gdyż np. obniżki stawek podatku od nieruchomości mogą także nosić charakter socjalny i mieć decydujący wpływ na lokalizację indywidualnego centrum życiowych interesów obywateli.

Literatura

Ahmed Q.M., *Test of relative efficacy of tax expenditures and direct expenditures. A neo-classical approach*, „Journal of Development Economics" 2001, No. 65.

Bieniaszewska A., Wołczak B., *Sprawozdanie RB-27S*, „Biuletyn Finanse Publiczne", http://finanse-publiczne.pl/artykul.php?view=836 [17.09.2011].

Dębniewska M., Skorwider J., *Instrumenty wsparcia rozwoju mikroprzedsiębiorstw wykorzystywane przez gminy*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa" nr spec., maj 2007.

Dharmapala D., *Comparing tax expenditures and direct subsidies: the role of legislative committee structure*, „Journal of Public Economics" 1999, No. 72.

Kosek-Wojnar M., *Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego w sferze wydatków*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni" 2006, nr 4.

Kronberger-Sokołowska E., *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w aktualnym systemie prawnym w Polsce*, „Studia Iuridica" 2001, nr XXXIX.

Kulicki J., *Zakres władztwa podatkowego w obecnym systemie prawnym w Polsce*, „Analizy" 2010, nr 16(41), Biuro Analiz Sejmowych, Warszawa.

Paczocha M., *Zakres regulacji w sprawach dotyczących podatków i opłat lokalnych w uchwałach rad gmin*, „Budżet Samorządu Terytorialnego" 2004, nr 12, RIO, Rzeszów.

Preferencje podatkowe w Polsce, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.

Scharf K.A., *Why are tax expenditures for giving embodied in fiscal constitutions?*, „Journal of Public Economics" 2000, No. 75.

Szołno-Koguc J., *Władztwo podatkowe gminy jako podstawowej jednostki samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2006, nr 401, s.700.

Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System, eds. H. Polackova Brixi, C. Valenduc, Z.L. Swift, World Bank 2004.

Tax Expenditures in OECD Countries, OECD, 2010.

Tax Expenditures. The Tax Policy Briefing Book, Tax Policy Center, 2008.

Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. z 2006 r., nr 136, poz. 969 z późn. zm.

Ustawa z dnia 19 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2006 r., nr 121, poz. 844 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm.

Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, Dz.U. nr 200, poz. 1682 z późn. zm.

Wyszkowski A., *Koncepcja tax expenditures w systemie podatkowym*, „Gospodarka Narodowa" 2010, nr 9.