

Monika Banaszewska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
e-mail: monika.banaszewska@ue.poznan.pl
ORCID: 0000-0003-2787-9986

Michał Bernardelli

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
e-mail: mbernard@sgh.waw.pl
ORCID: 0000-0002-5504-257X

Paweł Felis

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
e-mail: pfelis@sgh.waw.pl
ORCID: 0000-0002-2072-7245

Marta Kluzek

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
e-mail: marta.kluzek@ue.poznan.pl
ORCID: 0000-0001-7115-5243

Elżbieta Malinowska-Misiąg

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
e-mail: emisia@sgh.waw.pl
ORCID: 0000-0001-8710-781X

Edyta Małecka-Ziemińska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
e-mail: edyta.malecka-ziembinska@ue.poznan.pl
ORCID: 0000-0002-3398-809X

Artur Walasik

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
e-mail: artur.walasik@ue.katowice.pl
ORCID: 0000-0002-8306-1575

DOI: 10.15290/oes.2025.01.119.01

TAX EXPENDITURES W PODATKACH OD NIERUCHOMOŚCI JAKO INSTRUMENT LOKALNEJ POLITYKI PODATKOWEJ W ODPOWIEDZI NA ZMIANY W OPODATKOWANIU DOCHODÓW OSOBISTYCH¹

Streszczenie

Cel | Ocena skłonności gmin do wykorzystania przyznanego im władztwa podatkowego w zakresie opodatkowania nieruchomości w reakcji na zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Metoda badań | Ocena fiskalnych skutków zmian w prawie podatkowym przeprowadzona została w oparciu o ekonomiczną analizę prawa. Aby ocenić zmiany dochodów

¹ Artykuł wpłynął 17.08.2024, zaakceptowano 3.02.2025.

Artykuł finansowany ze środków projektu badawczego Międzyuczelniane Granty Badawcze SGH-UEW-UEK-UEP-UEKat, II edycja.

z opodatkowania dochodów osobistych oraz wielkości ubytku z tytułu preferencji podatkowych (*tax expenditures*) w dochodach z opodatkowania nieruchomości, zastosowano mierniki statystyki opisowej. Przeprowadzono krytyczną analizę literatury przedmiotu. Badaniem empirycznym objęto wszystkie gminy w Polsce. Źródłem danych były sprawozdania budżetowe Rb-27S oraz SP-1 za lata 2019–2023.

Wnioski | Analiza zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych pozwoliła ustalić, że w ostatnich dwóch dekadach największy wpływ na dochody własne gmin miało wprowadzenie w 2022 roku Polskiego Ładu. Ustalono, że – obok zmian w prawie podatkowym – w latach 2019–2023 znaczenie fiskalne udziałów gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych zależne było od koniunktury gospodarczej, w szczególności w zakresie wpływów z opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej. Ustalono istotne różnice w skłonności do wykorzystania *tax expenditures* w zakresie opodatkowania nieruchomości w zależności od rodzaju gminy. Miasta na prawach powiatu wyróżniały się pod względem struktury rodzajowej stosowanych *tax expenditures* w odniesieniu do podatku od nieruchomości. Zwłaszcza w latach 2020–2023 relatywnie większe znaczenie miały zwolnienia podatkowe, a mniejsze – obniżki stawek podatkowych.

Oryginalność / wartość / implikacje / rekomendacje | Zaproponowano oryginalne podejście do analizy decyzji gmin w zakresie polityki opodatkowania nieruchomości. Przyjęto założenie o wpływie na lokalną politykę podatkową decyzji władz centralnych, niezależnych od gmin, w zakresie opodatkowania dochodów osobistych. Identyfikacja zróżnicowania reakcji władz samorządowych w zakresie opodatkowania nieruchomości umożliwiła przeprowadzenie pogłębionej analizy skutków polityki podatkowej prowadzonej przez rząd.

Słowa kluczowe: podatki od nieruchomości, lokalna polityka podatkowa, podatek od dochodów osobistych, *tax expenditures*

TAX EXPENDITURES IN PROPERTY TAXES AS A LOCAL TAX POLICY INSTRUMENT RESPONDING TO CHANGES IN PERSONAL INCOME TAXATION

Summary

Purpose | Assessment of the willingness of municipalities to use the tax authority granted to them, in the scope of using local tax policy instruments in the field of real estate taxation, as a consequence of changes in personal income taxation.

Research method | The fiscal effects of changes in tax law were assessed based on an economic analysis of the law. Descriptive statistics measures were used to analyse changes in revenues from taxation of personal income and the size of the loss of revenues due to tax expenditures in revenues from real estate taxation. A critical analysis of the literature on the subject was carried out. The empirical study covered all municipalities in Poland. The data was obtained from budget reports Rb-27S and SP-1 for 2019–2023.

Results | The analysis of changes in the Personal Income Tax Act enables to determine that in the last two decades, what has had the most significant impact of tax law changes on municipalities' revenues was the introduction of the Polish Deal in 2022. It was found that in addition to changes in tax law in 2019–2023 the fiscal importance of municipalities' shares in personal income tax revenues in 2019–2023 depended on the economic situation, particularly in revenues from taxation of personal income from business activities. Significant differences were found in the willingness to use tax expenditures within real estate taxation policy depending on the municipality type. In particular, the type of tax expenditures provided by cities with county rights was specific. Especially in the years 2020–2023, tax exemptions were more critical concerning reducing tax rates in real estate tax.

Originality / value / implications / recommendations | An original approach to analysing municipalities' decisions regarding real estate taxation policy was projected, assuming the impact on local tax policy of decisions of central authorities, independent of municipalities, regarding the taxation of personal income. The adopted assumptions allow for an in-depth analysis of the effects of central government tax policy by identifying the variances in the reactions of local government authorities in the field of real estate taxation

Keywords: property taxes, local tax policy, personal income tax, tax expenditures

JEL classification: H24, H39, H77

1. Wstęp

W Polsce wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) oraz od osób prawnych (CIT) są dzielone pomiędzy Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego (dalej: JST). Mimo formalnego zaklasyfikowania udziałów JST we wpływach z podatków dochodowych do kategorii dochodów własnych JST

nie przysługują w stosunku do nich żadne atrybuty władztwa podatkowego. Udziały we wpływach z PIT i CIT oznaczają jedynie uprawnienia do partycypowania w dochodach gromadzonych na szczeblu centralnym. Znaczenie tej kategorii dochodów w systemie finansowania JST jest determinowane wieloma czynnikami, do których należy zaliczyć zasady i kryteria partycypowania JST w obu podatkach, zmiany konstrukcji podatków dochodowych oraz zmienne tempo i strukturę wzrostu PKB.

W latach 2021 i 2022 miały miejsce istotne z punktu widzenia samodzielności JST zmiany w źródłach ich dochodów wywołane zmianami podatkowymi ujętymi w programie społeczno-gospodarczym pod nazwą Polski Ład. Ze względu na ich zakres, skalę i wielopłaszczyznowość oddziaływania w artykule skoncentrowano się na modyfikacjach w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych dokonanych w ramach polityki podatkowej prowadzonej na szczeblu centralnym. Stąd przedmiotem badań przedstawionych w artykule jest wielkość i zróżnicowanie wykorzystania władztwa podatkowego w zakresie stosowania preferencji podatkowych przez gminy w Polsce w obliczu zmian w tym podatku, niekorzystnych z punktu widzenia ich stabilności finansowej. Podjęto próbę ustalenia, czy zmiany te wpłynęły na decyzje gmin dotyczące dochodów z opodatkowania nieruchomości. W tym celu wykorzystano analizę *tax expenditures* w podatkach obciążających nieruchomości.

Po uwzględnieniu zakresu kompetencji organów gminy, powszechności oraz znaczenia fiskalnego za przedmiot pogłębionego badania lokalnej polityki podatkowej w latach 2019–2023 przyjęto podatek od nieruchomości. Jednocześnie zdecydowano się rozszerzyć zakres wstępnej analizy o podatek rolny i podatek leśny ze względu na podobny charakter przedmiotu opodatkowania: grunty rolne i leśne vs. pozostałe grunty oraz budynki i budowle.

W artykule starano się odpowiedzieć na pytania: 1) w jaki sposób gminy weryfikowały i modyfikowały politykę podatkową w dobie turbulentnych zmian otoczenia, w szczególności wprowadzenia podatkowej części Polskiego Ładu, 2) w jakim zakresie gminy wykorzystywały przyznane im władztwo podatkowe, 3) czy prowadzona polityka podatkowa była podobna, czy zróżnicowana pomiędzy gminami – np. w zależności od typu i położenia jednostki lokalnej.

W rozważaniach teoretycznych wykorzystano literaturę przedmiotu oraz wybrane akty prawne. Badaniem empirycznym objęto wszystkie gminy w Polsce. Nie ograniczono się przy tym do zestawień zagregowanych, lecz skorzystano z bazy jednostkowych sprawozdań budżetowych. Źródłem danych były sprawozdania budżetowe Rb-27S oraz SP-1 za lata 2019–2023. W artykule nie tylko określono udział PIT w dochodach gmin, lecz także scharakteryzowano skalę i strukturę ubytków dochodów gmin w rezultacie stosowania fakultatywnych instrumentów polityki podatkowej w odniesieniu do trzech podatków obciążających nieruchomości, ze szczególnym uwzględnieniem podatku od nieruchomości. Do porównań pomiędzy gminami oraz w czasie wykorzystano miary statystyki opisowej. Ze względu na to, że rozkład badanych zmiennych istotnie różnił się od rozkładu normalnego, posłużono się również miernikami nieparametrycznymi, dzięki czemu zniwelowany został wpływ wartości odstających. Wyniki analiz przedstawiono w tabelach, na wykresach oraz mapach.

2. Lokalna polityka podatkowa – przegląd literatury

Jednostki samorządu terytorialnego posiadają autonomię w kształtowaniu lokalnej polityki podatkowej w zakresie określonym przez prawo. Podstawę prawną tych działań stanowi art. 168 Konstytucji RP, zgodnie z którym JST mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie [Konstytucja RP, 1997, art. 168]. Zasadniczo polityka ta sprowadza się do stosowania określonych *tax expenditures* w podatkach lokalnych, a w mniejszym stopniu dotyczy stymulacyjnego oddziaływania na wysokość dochodów z udziałów w podatkach dochodowych. W drugim przypadku działania stymulacyjne sprowadzają się do wprowadzania zachęt – zarówno podatkowych, jak i niepodatkowych – mających na celu zwiększenie liczby podatników podatków dochodowych na terenie danej JST, co bezpośrednio związane jest z algorytmem podziału dochodów z tych podatków między poszczególne JST. Podatki lokalne w Polsce zasilają wyłącznie budżety gmin, stąd lokalna polityka podatkowa odnosi się do działań gmin.

Ulgi, zwolnienia i odliczenia podatkowe (*tax expenditures*), które redukują dochody budżetowe gmin, są formą subsydiowania określonych działań lub grup podatników poprzez system podatkowy, a nie bezpośrednio wydatki

budżetowe. Kształtowanie tych preferencji wymaga uwzględnienia zarówno potrzeb lokalnej społeczności, jak i konieczności utrzymania stabilności finansowej gminy [Dowgier, 2010, s. 465–472]. Lokalna polityka podatkowa postrzegana jest nawet jako element zarządzania finansami lokalnymi [Galiński, 2014, s. 56–70]. W tym kontekście kluczowe wydaje się pytanie, w jaki sposób ograniczenia w zakresie władztwa podatkowego wpływają na zdolność gmin do samodzielnego kształtowania polityki podatkowej, co z kolei jest istotne w kontekście szeroko rozumianej autonomii finansowej [Kobiółka, 2017, s. 68–75]. W literaturze przedmiotu postuluje się wprowadzenie określonych rozwiązań deregulacyjnych i zmian poszerzających autonomię podatkową JST [Poniatowicz, Wyszowska, 2014, s. 73–93].

Niekorzystna jest także ocena obecnego instrumentarium lokalnej polityki podatkowej. Instrumentarium to określa się jako ułomne – pozwala gminom, przynajmniej w krótkiej perspektywie, tylko na negatywne działania w sensie finansowym [Kogut-Jaworska, 2017, s. 214–229]. Choć zdarzają się wyjątki od tej reguły, najczęściej odnoszą się one do podatku od środków transportowych [Łukomska, Swianiewicz, 2015, s. 1–188].

Dostępne instrumentarium polityki podatkowej uznaje się także za ubogie – w zasadzie jedynie podatek od nieruchomości może być wykorzystany do realizacji celów progospodarczych [Kogut-Jaworska, 2017, s. 214–229], a dodatkowo skala jego wykorzystania jest niewielka [Felis, Otczyk, 2021, s. 77–102]. Spośród dostępnych rodzajów preferencji podatkowych samorządy gminne najczęściej wybierają obniżenie stawek podatkowych [Kogut-Jaworska, 2017, s. 214–229].

Niska jest także ocena skuteczności tych działań. Choć polityka podatkowa gmin nie jest ukierunkowana na stabilizowanie/maksymalizowanie dochodów budżetowych, a stosowane preferencje podatkowe są uzależnione od celów pozafiskalnych [Śmiechowicz, 2016, s. 173–184; Śmiechowicz, Kozak, 2016, s. 468–478], to w literaturze przedmiotu wskazuje się na brak związku pomiędzy stosowanymi preferencjami a efektami prowadzenia lokalnej polityki podatkowej [Wyszowska, Wyszowski, 2021, s. 103–126].

W ocenie lokalnej polityki podatkowej kluczową rolę odgrywa jednak horyzont czasowy, w którym dokonuje się tej oceny – w krótkim okresie *tax expenditures*

mogą prowadzić do zmniejszenia dochodów podatkowych, w długim okresie – przyczynić się do zwiększenia bazy podatkowej poprzez stymulowanie lokalnego rozwoju gospodarczego i społecznego [Filipiak, 2015, s. 221–230; Dziuba, 2019, s. 33–43; Felis, Gołębiowski, 2021, s. 393–414]. Badania w odniesieniu do polskich miast w zakresie podatku od nieruchomości wskazują jednak, że dzieje się tak bardzo rzadko [Sykała i in., 2023, s. 1–43].

Lokalna polityka podatkowa okazuje się silnie zróżnicowana. Podstawowe czynniki różnicujące odnoszą się do otoczenia, w którym działają władze samorządowe. Wśród tych czynników wyróżnia się: wielkość, odległość od największych aglomeracji, charakterystykę społeczno-gospodarczą gminy oraz poziom rozwoju regionu [Łukomska, Swianiewicz, 2015, s. 1–188]. Bada się także demograficzne i ekonomiczne cechy ludności miejskiej jako czynniki determinujące wpływy z podatku od nieruchomości (Słowacja) [Maličká i in., 2022, s. 1–12].

Zróżnicowanie lokalnej polityki podatkowej próbuje się tłumaczyć konkurencją podatkową. Co ciekawe, potwierdzono ją przede wszystkim w przypadku podatku rolnego i podatku od nieruchomości mieszkaniowych, a nie w przypadku tych danin, w których baza podatkowa jest mobilna [Swianiewicz, Łukomska, 2016, s. 5–29].

Lokalna polityka podatkowa jest rozpatrywana także w przekroju różnych typów gmin. Na ogół bardziej aktywną politykę podatkową można zaobserwować w gminach miejsko-wiejskich i wiejskich, natomiast w gminach miejskich, przede wszystkim w miastach na prawach powiatu, niechętnie korzysta się z instrumentów polityki podatkowej [Felis, 2015, s. 1–230].

Prawidłowości te można próbować wyjaśnić względami natury politycznej, nawiązując do teorii politycznego cyklu budżetowego oraz relacji władza – mieszkańcy. Ze względu na bliskie stosunki pomiędzy władzą samorządową a mieszkańcami polityka podatkowa gmin wiejskich jest bardziej aktywna i liberalna [Dziuba, 2019, s. 33–43]. *Tax expenditures* są w największym stopniu wykorzystywane przez gminy wiejskie. Stosowane przez nie preferencje podatkowe służą spełnianiu oczekiwań mieszkańców, a tym samym zdobywaniu i utrzymywaniu kapitału politycznego [Wyszkowska, Wyszkowski, 2021,

s. 103–126]. Badania dowodzą także, że intensywność wykorzystania fakultatywnych ulg i zwolnień w podatkach obciążających nieruchomości jest tym większa, im niższa siła polityczna urzędującego wójta (burmistrza, prezydenta miasta) [Banaszewska, 2022, s. 1377–1390]. Przedmiotem badań jest także wpływ preferencji politycznych na decyzje podatkowe władz samorządowych. Na przykładzie jednostek samorządowych w Portugalii dowiedziono, że przywódcy o prawicowych poglądach – w porównaniu do swoich lewicowych odpowiedników – zdecydowanie obniżyli stawki podatkowe po reformie [Bruns, da Fonseca, 2023].

3. Kluczowe zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych w latach 2019–2022

Choć teoretycznie zwiększenie udziału JST w podatkach dochodowych 20 lat temu powinno zwiększać dochody gmin, to w praktyce doprowadziło do zmniejszenia ich samodzielności dochodowej przez brak kontroli nad kluczowymi elementami tych podatków, co było widać w mniejszym lub większym stopniu przy kolejnych nowelizacjach ustaw o podatkach dochodowych. Obniżka stawek podatkowych czy podwyższenie kwot wolnych od podatku mogą stymulować wzrost gospodarczy i zwiększać dochody osobiste obywateli, lecz jednocześnie zmniejszają (przynajmniej w krótkim okresie) wpływy do budżetów gminnych z tytułu udziału w PIT [Hałaburda, 2023, s. 51–69]. Zmiany skali podatkowej oraz wprowadzanie kolejnych ulg i zwolnień (np. zwolnienia dla młodych) do 2021 roku łącznie skutkowały bezpośrednim zmniejszeniem dochodów jednostek samorządowych z PIT, co spowodowało trudności finansowe wielu z nich, pogłębione dodatkowo kryzysem wywołanym pandemią, a następnie wojną w Ukrainie i wysoką inflacją [Kostyk-Siekierska, 2021, s. 29–45].

Z perspektywy dwóch ostatnich dekad wpływ zmian w zakresie regulacji w podatku dochodowym od osób fizycznych na dochody własne gmin był największy przy wprowadzeniu 1 stycznia 2022 roku Polskiego Ładu. Złożyło się na to kilka kluczowych elementów, a mianowicie:

- zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych, takie jak: zwiększenie kwoty wolnej od podatku, obniżenie stawki podatkowej w pierwszym

przedziale skali podatkowej, wprowadzenie wielu nowych ulg lub zmian w dotychczasowych (w tym m.in. związane z działalnością B+R, dodatkowe tytuły darowizn) oraz zwolnień (dla rodzin 4+, dla pracujących seniorów czy osób powracających z zagranicy), zwiększenie odpisu na rzecz organizacji pożytku publicznego;

- likwidacja karty podatkowej – jako podatku gminnego (została ona zachowana tylko dla podatników kontynuujących rozliczenie w tej formie);
- promocja ryczału od przychodów ewidencjonowanych (jako podatku państwowego), która rozpoczęła się w 2021 roku i była kontynuowana w ramach Polskiego Ładu – w efekcie zwiększenia limitu przychodów do 2 mln euro, likwidacji załącznika nr 2 do ustawy z dnia 20 listopada 1998 roku o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, a także w efekcie wprowadzenia dodatkowych stawek podatkowych (głównie chodzi o stawkę 12% dla przychodów z działalności informatycznej oraz 14% dla działalności w zakresie opieki zdrowotnej) i stałej składki zdrowotnej dla trzech przedziałów przychodów liczba podatników rozliczających ryczałt od przychodów z działalności gospodarczej – dotąd w miarę stała – zwiększyła się w ciągu dwóch lat o ponad 230 tysięcy (tj. o ok. 40%); ponadto przychody z tzw. prywatnego najmu i umów o podobnym charakterze zostały objęte obowiązkowo ryczałtem;
- tranzyja przedsiębiorców z PIT do CIT – na przejściu z jednoosobowych działalności gospodarczych na korporacyjne formy rozliczeń budżet państwa zyskuje podwójnie – po pierwsze dlatego, że udział budżetu państwa we wpływach z PIT jest zdecydowanie większy niż z CIT, a po drugie dlatego, że podatek dochodowy od dywidend jako podatek ryczałtowy zasila w całości budżet państwa;
- zniesienie możliwości odliczania składki zdrowotnej od podatku – co oddziaływało w odwrotnym kierunku niż pozostałe zmiany.

W tabeli 1 zaprezentowano podatek dochodowy od osób fizycznych rozliczony według skali podatkowej i podatek od dochodów z działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej wyliczony z zastosowaniem stawki liniowej 19% oraz ryczałt od przychodów ewidencjonowanych należny za lata 2019–2022.

TABELA 1

Podatek należny wynikający z zeznań rocznych osób fizycznych w latach 2019–2022
(w mln zł)

Rodzaj podatku	2019	2020	2021	2022
Podatek dochodowy według skali podatkowej	79 038	75 107	86 009	64 502
Podatek liniowy z pozarolniczej działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej	32 787	37 042	39 079	30 702
Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	3 758	3 918	5 492	17 343

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [<https://www.podatki.gov.pl/pit/abc-pit/statystyki/>].

W latach 2019–2021 widać stały wzrost dochodów z podatków we wszystkich kategoriach – z wyjątkiem podatku rozliczanego według skali w 2020 roku, w którym wynagrodzenia czy dochody z działalności (szczególnie mniej dochodowych przedsiębiorstw) były niższe ze względu na kryzys wywołany pandemią, a część świadczeń realizowanych w tym okresie w formie dotacji była zwolniona z opodatkowania. W 2022 roku widać jednak zasadnicze spadki w pierwszych dwóch kategoriach zaprezentowanych w tabeli 1, a zasadniczy wzrost w ryczałcie. Spadek dla budżetu państwa sięgający prawie 30 mld zł przełożył się więc na blisko 12 mld zł ubytku dla gmin, a w odniesieniu do wszystkich JST – 15 mld zł. Dochody budżetu państwa zostały jednak chociaż w części uzupełnione wzrostem dochodów z ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, który jest podatkiem państwowym. Około 7 mld zł należnego ryczałtu wypracowali podatnicy prowadzący działalność, obciążoną nowymi stawkami – 12%, 14% i 15%.

Jak wskazuje S. Kańduła, wprowadzenie Polskiego Ładu miało bezpośredni wpływ na spadek dochodów gmin z tytułu udziału we wpływach z PIT, co jest wynikiem niższego opodatkowania dochodów mieszkańców. Zmniejszenie wpływów z PIT ogranicza możliwości JST dotyczące finansowania bieżącej działalności i inwestycji, co zwiększa ich zależność od dotacji i subwencji z budżetu państwa [2023, s. 85–113]. Uzależnienie to było widać w zastosowanym przez władzę centralną mechanizmie kompensującym ubytek dochodów JST

z podatku dochodowego od osób fizycznych jako efekt wprowadzenia Polskiego Ładu, bowiem nie odzwierciedlał on wiernie „strat” realnie poniesionych przez poszczególne gminy.

W odpowiedzi na te zmiany niektóre gminy rozpoczęły przegląd swoich strategii finansowych i próbowały znaleźć alternatywne źródła dochodów lub zaostrzały kontrolę nad wydatkami. W niektórych mniejszych lub bardziej zróżnicowanych ekonomicznie gminach obniżenie stawki podatkowej, zwiększenie kwoty wolnej od podatku oraz dodatkowe ulgi mogły przyczynić się do wzrostu lokalnej konsumpcji. Działania te potencjalnie mogłyby zrekompensować część ubytku w dochodach z PIT poprzez zwiększone wpływy z podatków lokalnych, takich jak podatek od nieruchomości czy podatek od czynności cywilno-prawnych.

Zmiany w PIT wprowadzone w ramach Polskiego Ładu stanowią przykład tego, jak szeroki bywa zakres konsekwencji reform na szczeblu krajowym dla jednostek samorządowych. Choć w krótkim okresie efekty te mogą się wydawać negatywne dla finansów gminnych, istnieje potencjał dla długoterminowych korzyści, jeśli zmianami będzie się odpowiednio zarządzać i jeśli gminy zdołają efektywnie przystosować się do nowych warunków ekonomicznych. Wymaga to jednak głębokiej analizy i przemyślanych decyzji zarówno na poziomie lokalnym, jak i centralnym, co stanowi istotne wyzwanie dla polityków i urzędników na najbliższe lata.

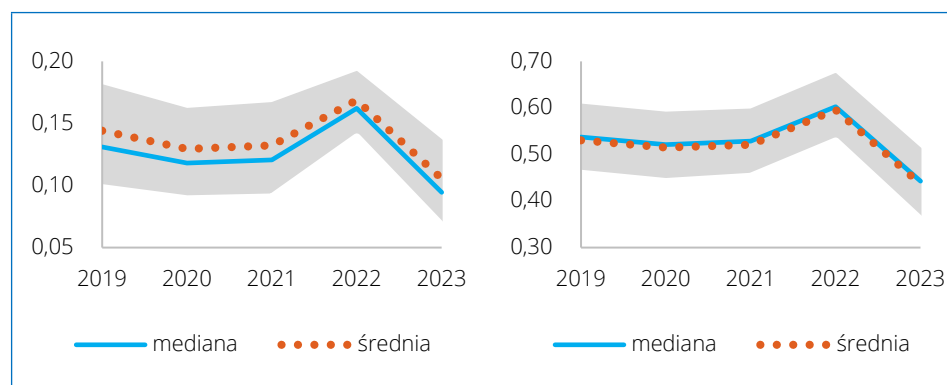
4. Znaczenie dochodów z udziałów w PIT dla budżetów gmin

W okresie objętym badaniem znaczenie kategorii udziałów we wpływach z PIT zmieniało się w efekcie oddziaływania dwóch kluczowych uwarunkowań: wspomnianych we wstępie modyfikacji podatku dochodowego od osób fizycznych oraz zmian koniunktury gospodarczej (szczególną wrażliwością na wahania cyklu koniunkturalnego charakteryzuje się PIT w części związanej z działalnością gospodarczą). Z danych zaprezentowanych na rysunku 1 wynika, że znaczenie fiskalne udziałów malało w latach 2019–2023. Za punkt odniesienia obrano dochody ogółem oraz dochody podatkowe rozumiane jako suma dochodów z: podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego, podatku

od środków transportowych, podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych, karty podatkowej oraz udziałów we wpływach w PIT i CIT. Dla obu rozpatrywanych relacji najwyższy poziom wartości środkowej, tj. 16-procentowy udział wpływów z PIT w dochodach ogółem oraz 60-procentowy udział wpływów z PIT w dochodach podatkowych gmin, odnotowano w 2022 roku. W 2023 roku rzeczone relacje zmniejszyły się do poziomu odpowiednio 9% i 44%. Jednocześnie rozpatrywana kategoria w dalszym ciągu należy do najbardziej wydajnych źródeł dochodów podatkowych gmin. Zaprezentowane dane nie pozwalają jednak w sposób jednoznaczny ocenić poziomu samodzielności dochodowej gmin.

RYSUNEK 1

Udział dochodów z udziałów w PIT w dochodach ogółem (lewa strona) oraz dochodach podatkowych gmin (prawa strona) w latach 2019–2023

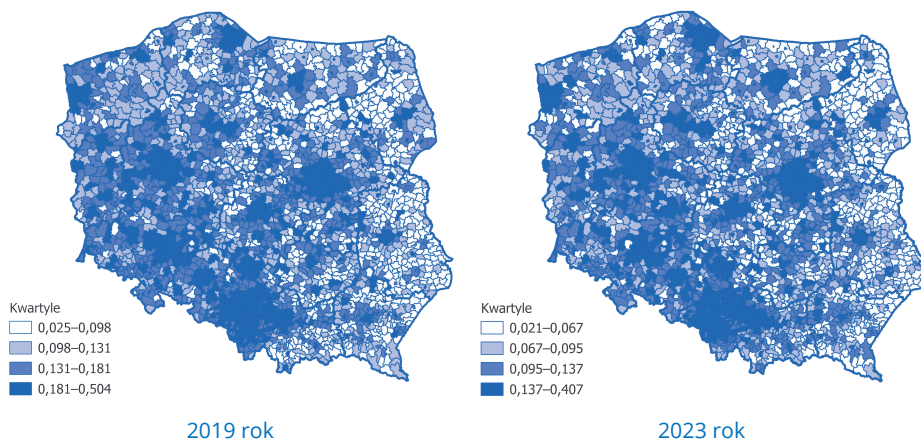


Źródło: opracowanie własne.

Cennym uzupełnieniem analizy są przedstawione na rysunkach 2 i 3 kartogramy ilustrujące rozkład dochodów z tytułu udziału we wpływach w PIT. Po pierwsze, potwierdzają one spadek wpływów z PIT w relacji do dochodów ogółem oraz dochodów podatkowych w 2023 roku w stosunku do 2019 roku. Po drugie, wskazują także na znaczne zróżnicowanie terytorialne rozpatrywanych relacji. Najwyższy udział PIT w dochodach ogółem cechuje regiony najsilniej zurbanizowane oraz położone w południowo-zachodniej części Polski. Natomiast najwyższe udziały PIT w dochodach podatkowych odnotowano w obszarach wysoce zurbanizowanych oraz gminach z południowo-wschodniej części kraju.

RYSUNEK 2

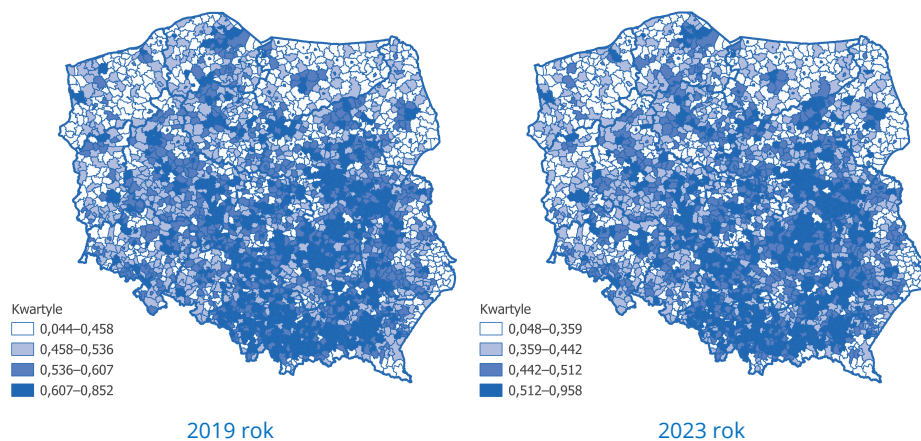
Rozkład przestrzenny relacji dochodów z tytułu udziału w PIT do dochodów ogółem gmin w latach 2019–2023



Źródło: opracowanie własne.

RYSUNEK 3

Rozkład przestrzenny relacji dochodów z tytułu udziału w PIT do dochodów podatkowych gmin w latach 2019–2023

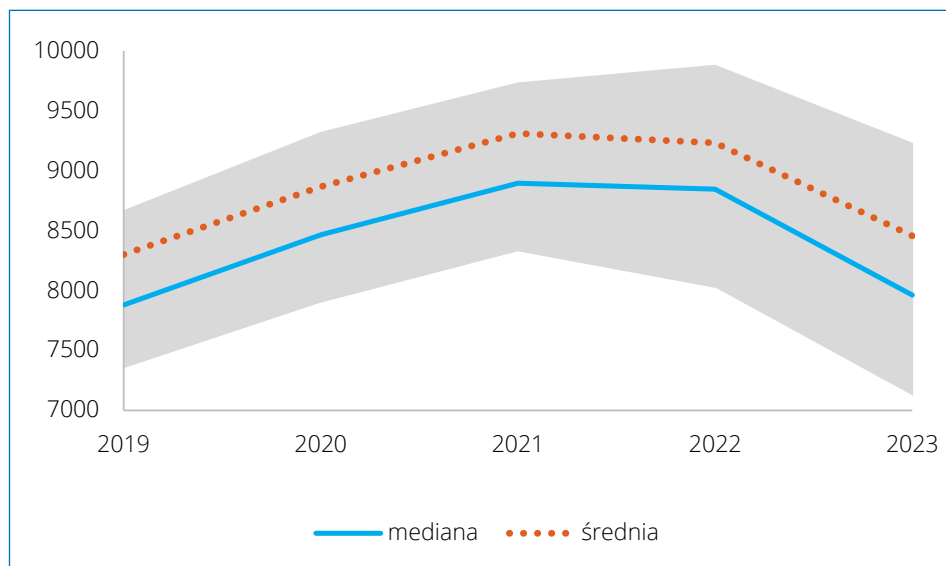


Źródło: opracowanie własne.

Należy również odnieść się do wyników analizy potencjału podatkowego polskich gmin, rozumianego jako suma dochodów podatkowych wykonanych oraz ubytków dochodów z tytułu stosowania dyskrejonalnych instrumentów lokalnej polityki podatkowej. Na rysunku 4 przedstawiono przedział międzykwartylowy (obszar oznaczony kolorem szarym) wraz z medianą i średnią. W badanym okresie mediana potencjału dochodowego była zawsze mniejsza niż średnia i do 2021 roku systematycznie rosła, aż do osiągnięcia 8 896,10 zł na mieszkańca. W kolejnych latach nastąpił spadek – do 7 962,50 zł w 2023 roku (realny spadek o prawie 10,5%, w porównaniu z 2021 rokiem). Analiza rysunku 5 także wskazuje na pogorszenie potencjału dochodowego gmin, a ponadto na duże zmiany w strukturze przestrzennej.

RYSUNEK 4

Potencjał podatkowy gmin na mieszkańca w latach 2019–2023 (w zł)

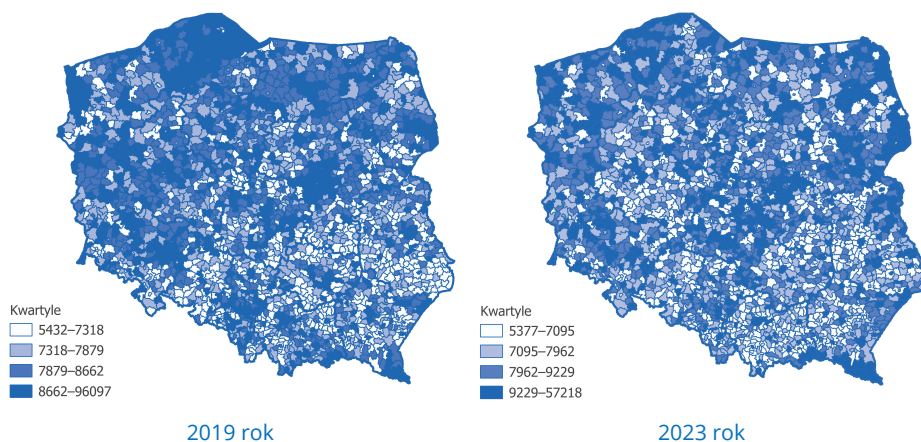


Objaśnienie: w cenach stałych z 2023 r. z zastosowaniem wskaźnika inflacji w postaci deflatora PKB. Za liczbę ludności przyjęto jej stan na koniec I półrocza danego roku.

Źródło: opracowanie własne.

RYSUNEK 5

Rozkład przestrzenny potencjału podatkowego gmin na mieszkańca w latach 2019–2023 w cenach stałych (w zł)



Objaśnienie: w cenach stałych z 2023 r. z zastosowaniem wskaźnika inflacji w postaci deflatora PKB.

Źródło: opracowanie własne.

Oceniając potencjał podatkowy gmin oraz wydajność fiskalną udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych, mierzoną stosunkiem wpływów z tego tytułu do całkowitych dochodów gmin oraz ich dochodów podatkowych, należy zwrócić uwagę na niekorzystną tendencję zmian w ostatnim okresie. W latach 2021 i 2022 tempo wzrostu PKB kształtowało się na poziomie odpowiednio: 5,3% i 6,9% r/r. Gdy porówna się je z tendencją spadkową w odniesieniu do potencjału podatkowego gmin na mieszkańca, uwypuklają się negatywne skutki zmian ustawowych w podatku dochodowym od osób fizycznych (przede wszystkim dotyczyło to dużych miast) dla tych jednostek. Miało to także konsekwencje – co zostało wykazane w dalszej części badania – dla zakresu wykorzystania fakultatywnych instrumentów lokalnej polityki podatkowej.

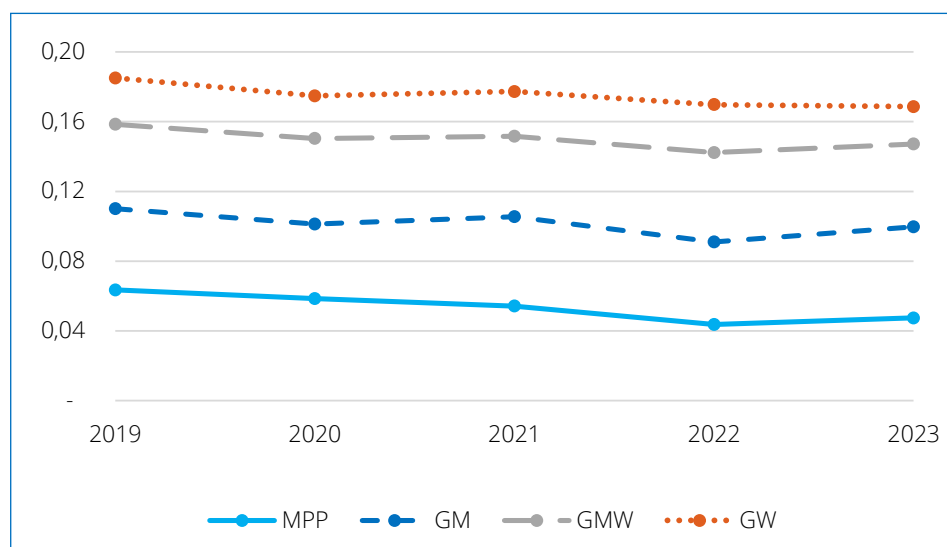
5. Skutki fiskalne stosowania dyskrecyjnych instrumentów lokalnej polityki podatkowej

Przedmiotem badania jest ubytek dochodów gmin w rezultacie stosowania fakultatywnych instrumentów polityki podatkowej. Za punkt odniesienia

obrano przy tym dochody potencjalne, rozumiane jako dochody wykonane powiększone o pieniężne skutki preferencji podatkowych przyznanych na szczeblu gminy (obniżenia stawek podatkowych, zwolnień podatkowych itd.). Relacja ubytku dochodów do dochodów potencjalnych jest znormalizowana w przedziale od 0 do 1 (0% do 100%)², a im wyższa jej wartość, tym mniej restrykcyjna polityka podatkowa określonej gminy. Z rysunku 6 wynika, że relatywnie najwyższy ubytek dochodów w odniesieniu do podatków obciążających nieruchomości odnotowano w rozpatrywanym okresie w gminach wiejskich. Relacja ta okazała się natomiast najniższa w miastach na prawach powiatu. Najniższe mediany rozpatrywanej relacji wystąpiły w 2022 (gminy wiejskie, gminy miejsko-wiejskie, gminy miejskie) lub 2023 roku (miasta na prawach powiatu).

RYSUNEK 6

Ubytek dochodów z podatków obciążających nieruchomości w rezultacie stosowania fakultatywnych instrumentów lokalnej polityki podatkowej w latach 2019–2023 (jako odsetek dochodów potencjalnych)



Objaśnienie: na rysunku zaprezentowano mediany dla poszczególnych typów gmin.

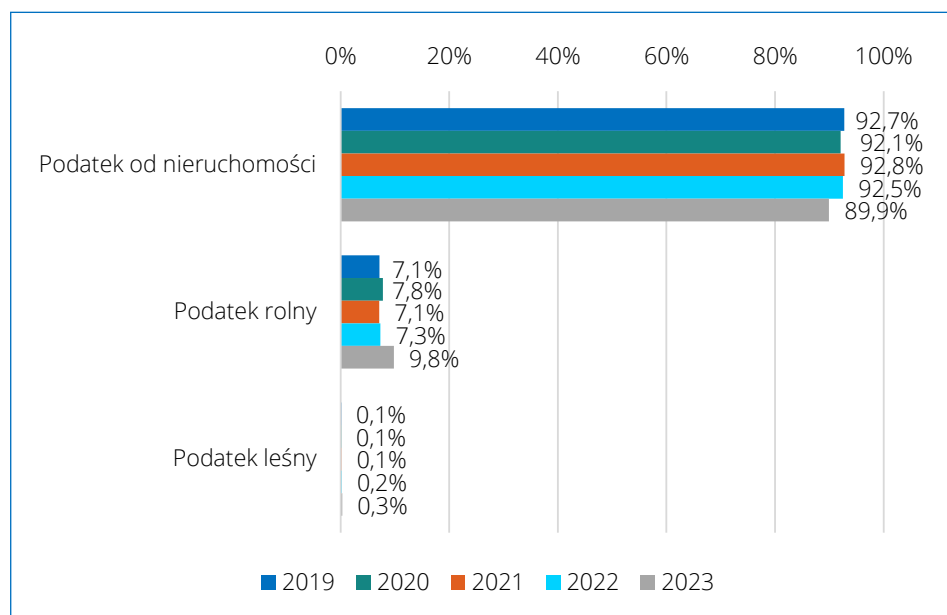
Źródło: opracowanie własne.

² Pomijane są tutaj sporadyczne przypadki, w których dokonane w danym roku zwroty nienależnie pobranych podatków przekraczają bieżące wpływy podatkowe.

Mimo szerokiego zakresu kompetencji organów gminy w odniesieniu do kształtowania konstrukcji każdego z trzech podatków obciążających nieruchomości, z perspektywy stosownego ubytku dochodów budżetowych zdecydowanie największe znaczenie odgrywają preferencje podatkowe przyznawane podatnikom podatku od nieruchomości. W latach 2019–2023 odpowiadały one bowiem za około 90% łącznego ubytku dochodów z podatków obciążających nieruchomości (rysunek 7). Udział podatku rolnego nie przekraczał natomiast 10%, a udział podatku leśnego okazał się marginalny (0,1–0,3%). W obliczu tych ustaleń zdecydowano się zawęzić zasięg szczegółowego badania do podatku od nieruchomości.

RYSUNEK 7

Struktura ubytku dochodów z podatków obciążających nieruchomości w rezultacie stosowania fakultatywnych instrumentów lokalnej polityki podatkowej w latach 2019–2023



Objaśnienie: na rysunku zaprezentowano mediany dla poszczególnych typów gmin.

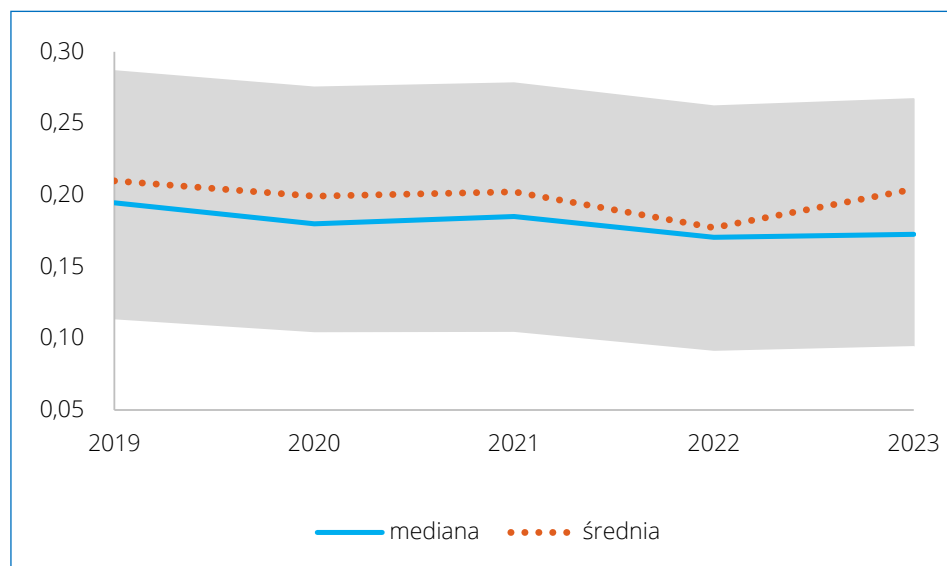
Źródło: opracowanie własne.

Tax expenditures w ujęciu względnym nie zmieniały się znacząco w czasie, a jednocześnie cechowały się wysokim zróżnicowaniem pomiędzy gminami (rysunek 8). Z jednej strony w 25% gmin o najbardziej restrykcyjnej polityce

podatkowej ubytek dochodów z podatku od nieruchomości w efekcie stosowania fakultatywnych instrumentów polityki podatkowej w relacji do dochodów potencjalnych z tego podatku był niższy niż 9%, natomiast z drugiej strony w 25% gmin, które w największym stopniu korzystały z możliwości ustanawiania obniżek stawek, ulg i zwolnień podatkowych, wzmiankowana relacja przekraczała 29%. Z rysunku 9 wynika z kolei większa skala stosowania preferencji podatkowych przez gminy położone we wschodniej, a zwłaszcza południowo-wschodniej części Polski. Wniosek ten można wysunąć zarówno dla 2019, jak i 2023 roku. Owo zróżnicowanie wskazuje pośrednio na zasadność koncepcji strefowania podatkowego³.

RYSUNEK 8

Ubytek dochodów z podatku od nieruchomości w rezultacie stosowania fakultatywnych instrumentów lokalnej polityki podatkowej w latach 2019–2023 (jako odsetek dochodów potencjalnych)



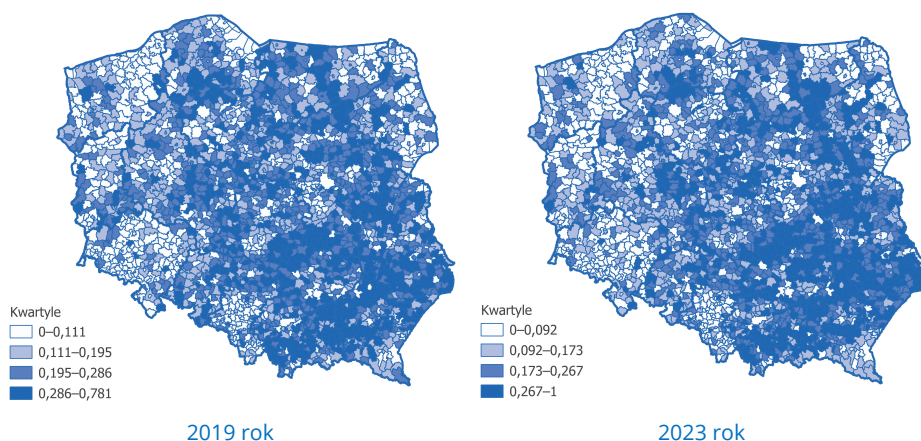
Objaśnienie: kolorem szarym oznaczono przedział między pierwszym a trzecim kwantylem.

Źródło: opracowanie własne.

³ Więcej na ten temat w: [Bernardelli, Felis, 2023, s. 69–84]; [Felis i in., 2023, s. 39–65].

RYSUNEK 9

Rozkład przestrzenny ubytku dochodów z podatku od nieruchomości w rezultacie stosowania fakultatywnych instrumentów lokalnej polityki podatkowej w latach 2019–2023 (jako odsetek dochodów potencjalnych)



Źródło: opracowanie własne.

W dalszej części badania empirycznego zajęto się *tax expenditures* w odniesieniu do podatku od nieruchomości w poszczególnych typach gmin z punktu widzenia dwóch kryteriów: beneficjenta preferencji podatkowych oraz rodzaju preferencji podatkowych. Można wstępnie wskazać, że stopień preferencyjności lokalnej polityki dochodowej w zakresie podatku od nieruchomości płaconego przez osoby fizyczne jest odwrotnie skorelowany z poziomem zurbanizowania gminy (rysunek 10)⁴. Jednocześnie nie widać różnic co do stopnia preferencyjności opodatkowania nieruchomości znajdujących się w posiadaniu osób prawnych pomiędzy gminami wiejskimi a gminami miejsko-wiejskimi. Wreszcie, z wyjątkiem miast na prawach powiatu, relacja ubytku dochodów gmin z podatku od nieruchomości do potencjalnych dochodów z tego tytułu w odniesieniu do podatników – osób fizycznych była wyraźnie wyższa niż w odniesieniu do podatników – osób prawnych. Można to potraktować jako kolejny argument przemawiający za stwierdzeniem, że lokalne preferencje podatkowe

⁴ Wniosek ten określono jako wstępny ze względu na znaczące zróżnicowanie grupy gmin wiejskich pod względem społeczno-ekonomicznym, gdyż należą do niej zarówno gminy położone w obszarach metropolitalnych, jak i te oddalone od głównych ośrodków miejskich.

w Polsce mają przede wszystkim charakter polityczny, a nie ekonomiczny [Swianiewicz, Łukomska, 2015; Banaszewska, 2022, s. 1377–1390].

We wszystkich typach gmin *tax expenditures* na rzecz osób fizycznych, wyrażone jako odsetek dochodów potencjalnych, okazały się najwyższe w 2019 roku. Podobnie rzecz się ma z *tax expenditures* na rzecz osób prawnych w gminach wiejskich, miejskich i miastach na prawach powiatu. Jedynie w gminach miejsko-wiejskich relacja ubytku dochodów z podatku od nieruchomości płaconego przez osoby prawne do dochodów potencjalnych z tego podatku okazała się najwyższa w 2021 roku. Należy w tym kontekście wspomnieć o rozszerzeniu zakresu władztwa podatkowego gmin w latach 2020 i 2021 na mocy tzw. tarczy antykryzysowej [Ustawa z dnia 2 marca 2020 r., art. 15p, 15q]. Na jej podstawie gminom przyznano prawo do wprowadzenia zwolnienia z podatku od nieruchomości na rzecz przedsiębiorców doświadczających pogorszenia płynności finansowej w rezultacie ekonomicznych reperkusji pandemii COVID-19. W oparciu o te same przesłanki zwolnieniem mogły zostać objęte również podmioty prowadzące działalność pożytku publicznego. Dodatkową formą pomocy dla wzmiankowanych grup podmiotów było przedłużenie terminów płatności rat podatku od nieruchomości, wymagalnych w kwietniu, maju i czerwcu 2020 roku najpóźniej do 30 września 2020 roku oraz w wybranych miesiącach 2021 roku najpóźniej do 31 grudnia 2021 roku. Dane ze sprawozdań budżetowych gmin wskazują, że – ogólnie biorąc – tymczasowo rozszerzone władztwo podatkowe gmin nie przełożyło się na spadek stopnia restrykcyjności prowadzonej przez nie polityki podatkowej.

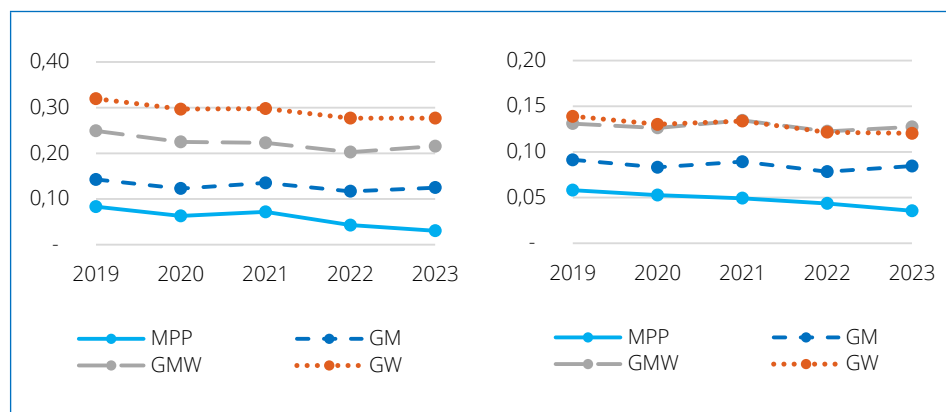
W 2023 roku i częściowo w 2022 roku gminy mogły wprowadzić zmiany w polityce podatkowej, aby zrekompensować skutki budżetowe podatkowej części Polskiego Ładu⁵. We wszystkich typach gmin mediany *tax expenditures*, zarówno na rzecz osób fizycznych, jak i osób prawnych, w relacji do dochodów potencjalnych w latach 2022 i 2023 okazały się niższe niż w 2021 roku. Różnice pomiędzy rozpatrywanymi medianami dla gmin wiejskich, miejsko-wiejskich i miejskich nie były jednak znaczące, gdyż mieściły się w przedziale od 0,49 do 2,08 punktu procentowego. Na tym tle wyróżniają się miasta na prawach

⁵ W 2022 roku mogło to przykładowo przybrać postać spadku liczby pomyślnie rozpatrzonych wniosków podatników o umorzenie zaległości podatkowych.

powiatu, w których różnica pomiędzy medianami względnego ubytku dochodów na rzecz osób fizycznych w 2023 roku, w porównaniu z rokiem 2021, wyniosła 4,14 punktu procentowego.

RYSUNEK 10

Ubytek dochodów z podatku od nieruchomości w rezultacie stosowania fakultatywnych instrumentów lokalnej polityki podatkowej w podziale na osoby fizyczne (wykres po lewej) oraz osoby prawne (wykres po prawej) w latach 2019–2023 (jako odsetek dochodów potencjalnych)



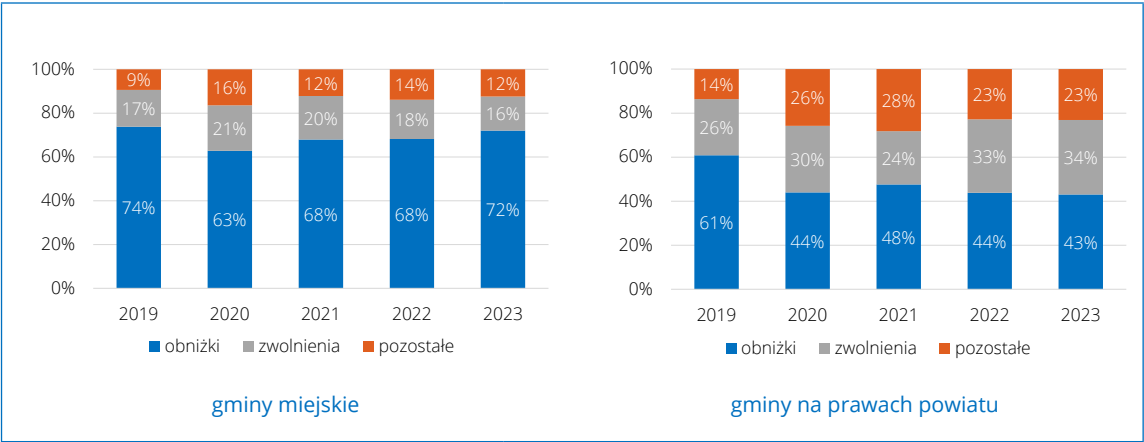
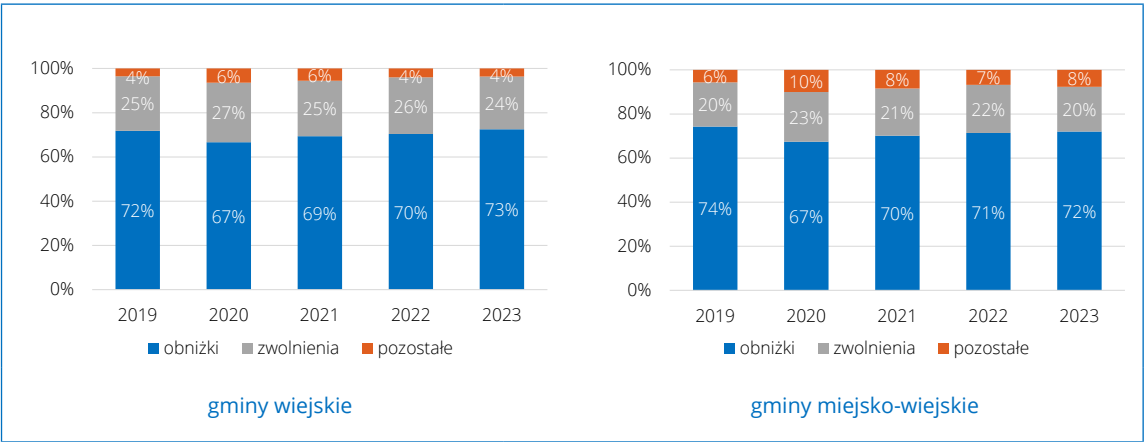
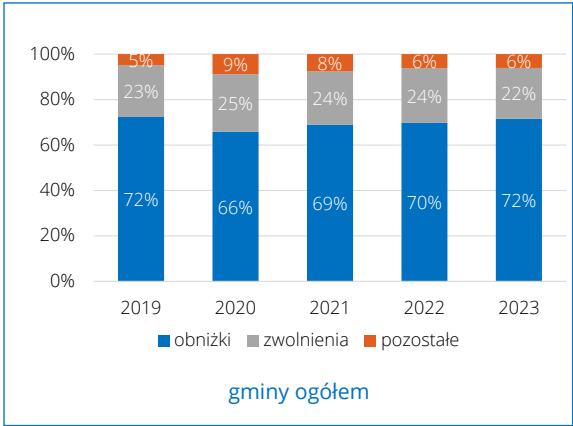
Objaśnienie: na rysunku zaprezentowano mediany dla poszczególnych typów gmin.

Źródło: opracowanie własne.

Z kolei z rysunku 11 wynika, że za ubytek dochodów z tytułu podatku od nieruchomości w zdecydowanie największym stopniu odpowiadało ustanawianie przez rady gmin stawek podatkowych niższych od stawek maksymalnych (66–72% łącznego ubytku dochodów). Na drugim miejscu, z udziałem między 23% a 25%, znajdowały się natomiast zwolnienia podatkowe. Ubytek dochodów gmin wskutek stosowania pozostałych instrumentów (np. umorzenia zaległości podatkowych) okazał się wyraźnie mniej znaczący, z udziałem nieprzekraczającym 10%. Taka struktura rodzajowa daje pewne podstawy do stwierdzenia, że organy gminy preferują stosowanie przejrzystych dla mieszkańców *tax expenditures* o ogólnym charakterze w postaci obniżek stawek podatkowych, a w znacznie mniejszym stopniu sięgają po instrumenty zindywidualizowane (np. rozłożenie podatku na raty). Trzeba mieć jednak na względzie, że instrumenty ujęte w kategorii „Pozostałe” są stosowane na wniosek podatnika, więc ich skala jest uzależniona nie tylko od decyzji władz publicznych na poziomie lokalnym.

RYSUNEK 11

Struktura rodzajowa ubytku dochodów z podatku od nieruchomości w rezultacie stosowania fakultatywnych instrumentów lokalnej polityki podatkowej w latach 2019–2023 w zależności od typu gminy



Źródło: opracowanie własne.

Ranking instrumentów dyskrecjonalnej polityki podatkowej gmin pod względem ich znaczenia fiskalnego był taki sam w obrębie poszczególnych typów gmin w latach 2019–2023, z wyjątkiem miast na prawach powiatu w 2022 roku, w którym to ubytek dochodów z tytułu stosowania instrumentów z kategorii „Pozostałe” okazał się wyższy w rezultacie ustanawiania pozaustawowych zwolnień podatkowych. Ogólnie biorąc, struktura instrumentów lokalnej polityki podatkowej stosowanych w miastach na prawach powiatu wyraźnie różniła się od tej w pozostałych typach gmin, zwłaszcza w latach 2020–2023. I tak w miastach na prawach powiatu relatywnie większe znaczenie mają zarówno zwolnienia podatkowe, jak i pozostałe instrumenty, kosztem niższego udziału obniżek stawek podatkowych w ubytku dochodów z tytułu podatku od nieruchomości.

We wszystkich typach gmin w 2020 roku, w porównaniu z 2019 rokiem, spadło znaczenie obniżek stawek podatkowych na tle pozostałych kategorii *tax expenditures*. W warunkach kryzysu pandemicznego organy gmin uznały za zasadne sięgnięcie w większym stopniu po zindywidualizowane instrumenty zmniejszania obciążeń podatkowych (np. w postaci rozłożenia podatku na raty). Bez wątpienia wpływ na zmianę rozpatrywanej struktury miało również wzmiankowane już wcześniej tymczasowe przyznanie gminom dodatkowych prerogatyw w ramach opodatkowania nieruchomości. O ile w latach 2021–2023 w gminach wiejskich, miejsko-wiejskich i miejskich udział obniżek stawek podatkowych w ubytkach dochodów z podatku od nieruchomości powrócił do poziomu zbliżonego do tego z 2019 roku, o tyle w miastach na prawach powiatu pozostał na wyraźnie niższym poziomie niż w roku przed kryzysem pandemicznym.

5. Podsumowanie

Podatki stanowią podstawowe i pierwotne źródło zaspokojenia popytu władzy publicznej, w tym władzy samorządowej, na pieniądź. Samorząd terytorialny jako wspólnota mieszkańców zamieszkujących wyodrębnione terytorium może zostać powiązany z podatkami dwojakiego rodzaju. Po pierwsze z tymi, których źródłem jest aktywność ekonomiczna jego mieszkańców (bez względu na to, gdzie powstaje wartość ekonomiczna), a po drugie z tymi, z których dochody

powiązane są z terytorium określonej JST. W polskim systemie podatkowym przypadek pierwszy dotyczy udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z opodatkowania dochodów osobistych, a przypadek drugi odnosi się do podatków obciążających nieruchomości.

Przeprowadzona kwerenda literatury przedmiotu służyła ustaleniu, na ile zmiany dochodów z pierwszego źródła oddziałują na skłonność władz lokalnych do stosowania preferencji podatkowych w opodatkowaniu nieruchomości. Badania literaturowe potwierdzają, że stosowanie tego rodzaju preferencji musi uwzględniać stabilność finansową gminy, co ograniczać będzie możliwości wykorzystania pełnego władztwa podatkowego. Wskazuje się, że współzależność ta będzie zróżnicowana w szczególności ze względu na charakterystykę społeczno-gospodarczą jednostki samorządu terytorialnego, jak również czynniki demograficzne. W literaturze przedmiotu wskazuje się również na istotne znaczenie czynników politycznych, w tym zdolności i skłonności lokalnych władz do konkurencji podatkowej.

Krytyczna analiza zmian w podatku dochodowym od osób fizycznych objęła lata 2019–2022. Ustalono, że w okresie tym doszło do – niespotykanej od ponad dwóch dekad – zmiany w zakresie regulacji w podatku dochodowym od osób fizycznych, związanej z wprowadzeniem od 2022 roku rozwiązań określanych mianem Polskiego Ładu. Ustalono, że wpłynęły one negatywnie na dochody jednostek samorządu terytorialnego z tytułu udziału we wpływach ze wspomnianego podatku. Ich ocena pozwala stwierdzić, że reforma podatku dochodowego od osób fizycznych miała daleko idące skutki dla finansów samorządowych.

Z badania *tax expenditures* w odniesieniu do podatku od nieruchomości według kryterium beneficjenta i kryterium rodzajowego wynika, że polityka podatkowa miast na prawach powiatu w tym zakresie w latach 2019–2023 istotnie różniła się od tej w pozostałych typach gmin, zarówno z perspektywy statycznej, jak i dynamicznej. Reakcja miast na prawach powiatu na skutki budżetowe Polskiego Ładu okazała się najsilniejsza, mimo że względny ubytek dochodów z tytułu stosowania fakultatywnych instrumentów lokalnej polityki podatkowej już wcześniej był w tej grupie gmin wyraźnie najniższy. Można wreszcie zauważyć, że ubytek dochodów gmin z tytułu udziałów we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych wskutek Polskiego Ładu pogłębił zróżnicowanie

polityk podatkowych w odniesieniu do podatku od nieruchomości pomiędzy miastami na prawach powiatu a pozostałymi gminami, zarówno w wymiarze ilościowym (*tax expenditures* w relacji do dochodów potencjalnych), jak i jakościowym (struktury *tax expenditures*).

Literatura

- Banaszewska M., 2022, *Preferential Tax Treatment – a Political or Economic Tool?*, „Regional Studies”, nr 56(8), s. 1377–1390, DOI: 10.1080/00343404.2021.1978420.
- Bernardelli M., Felis P., 2023, *Potrzeba i możliwe kierunki zmian w podatku od nieruchomości w Polsce. Koncepcje dla miasta stołecznego Warszawy*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, nr 191, s. 69–84.
- Bruns C., da Fonseca M. L., 2023, *On Defaults, Framing, and Local Tax Policy: Quasi-Experimental Evidence from Portugal*, CESifo Working Paper no. 10582, <https://ssrn.com/abstract=4527550> [data dostępu: 14.06.2024].
- Dowgier R., 2010, *Polityka podatkowa gmin w świetle kryzysu gospodarczego*, [w]: *Finanse publiczne i prawo finansowe w Europie Centralnej i Wschodniej w warunkach kryzysu finansowego*, Ruśkowski E., Zawerucha I. (red.), Temida 2, Białystok–Lwów, s. 465–472.
- Dziuba J., 2019, *Polityka podatkowa gmin wiejskich w Polsce w latach 2006–2017*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej”, nr 125, s. 33–43, DOI: 10.22630/EIOGZ.2019.125.3.
- Felis P., 2015, *Podatki od nieruchomości a polityka podatkowa gmin w Polsce*, SGH, Warszawa.
- Felis P., Bernardelli M., Makowska A., Malinowska-Misiąg E., Olejniczak J., 2023, *Strefowanie podatkowe – możliwy kierunek reformy podatku od nieruchomości. Koncepcja dla Wrocławia*, „Nieruchomości@. Kwartalnik Ministerstwa Sprawiedliwości”, t. 4, s. 39–65, DOI: 10.5604/01.3001.0054.1307.
- Felis P., Gołębiowski G., 2021, *Tax Expenditures in Local Taxes – An Effective Instrument of Local Tax Policy? The Example of Poland*, „Contemporary Economics”, nr 15(4), s. 393–414, DOI: 10.5709/ce.1897-9254.456.
- Felis P., Otczyk G., 2021, *Zróżnicowanie fiskalnych skutków gminnej polityki podatkowej w Polsce*, „Studia BAS”, nr 1(65), s. 77–102, DOI: 10.31268/StudiaBAS.2021.06.
- Filipiak B.Z., 2015, *Polityka podatkowa gmin czy realizacja władztwa podatkowego?*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 76, t. 1, s. 221–230, DOI: 10.18276/frfu.2015.76/1-19.
- Galiński P., 2014, *Significance of Tax Expenditures for Budgets of Local Governments: The Case of Poland*, „Economic Alternatives”, nr 3, s. 56–70.
- Hałaburda D.A., 2023, *Dochody własne jednostek samorządu terytorialnego w świetle zmian regulacji prawnych*, „Equilibrium Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Białymstoku”, nr 2(13), s. 51–69.

- Kańduła S., 2023, *Polski Ład z perspektywy samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, [w]: *Polski Ład a opodatkowanie dochodów. Ujęcie prawne, finansowe i ekonomiczne*, Małecka-Ziembińska E. (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 85–113, DOI: 10.18559/978-83-8211-162-0/5.
- Kobiąłka A., 2017, *Polityka podatkowa gmin w kontekście samodzielności finansowej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 488, s. 68–75, DOI: 10.15611/pn.2017.488.06.
- Kogut-Jaworska M., 2017, *Narzędzia polityki podatkowej gmin i ich konsekwencje budżetowe*, „Problemy Zarządzania”, nr 15(67), s. 214–229, DOI: 10.7172/1644-9584.67.13.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483.
- Kostyk-Siekierska K., 2021, *Wpływ pandemii COVID-19 na sytuację finansową i funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie”, t. 51, nr 3, s. 29–45, DOI: 10.25944/znmwse.2021.02.2945.
- Łukomska J., Swianiewicz P., 2015, *Polityka podatkowa władz lokalnych w Polsce*, MUNICIPIUM SA, Warszawa.
- Maličká L., Lukáčová J., Hadačová D., 2022, *Demographic and Economic Characteristics of Population as Determinants of the Revenue from the Real Property Tax in the Slovak Republic*, „Financial Law Review”, nr 28 (4), s. 1–12.
- Poniatowicz M., Wyszowska D., 2014, *Stymulowanie rozwoju lokalnej przedsiębiorczości a konkurencja podatkowa gmin*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu”, t. 52, nr 1, s. 73–93.
- Sprawozdania budżetowe Rb-27S oraz SP-1 za lata 2019–2023, MF, <https://www.podatki.gov.pl/pit/abc-pit/statystyki/> [data dostępu: 14.06.2024].
- Swianiewicz P., Łukomska J., 2016, *Lokalna konkurencja podatkowa w Polsce*, „Studia Regionalne i Lokalne”, nr 2(64), DOI: 10.7366/1509499526401.
- Sykała Ł., Jarczewski W., Dawid M., Dawid W., Koj J., Kudłacz K., Mróz M., Stelmaszewska N., 2023, *Polityka podatkowa polskich miast*, Instytut Rozwoju Miast i Regionów, Warszawa-Kraków, s. 1–43.
- Śmiechowicz J., 2016, *Stabilność dochodów gmin w kontekście ich władztwa podatkowego i fakultatywności opłat lokalnych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 294, s. 173–184.
- Śmiechowicz J., Kozak P., 2016, *Diagnoza skutków polityki podatkowej gmin w Polsce w latach 2003–2015*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 451, s. 468–478.
- Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 2095, ze zm.
- Wyszowska D., Wyszowski A., 2021, *Tax expenditures w podatkach lokalnych w Polsce jako instrument lokalnej polityki podatkowej*, „Studia BAS”, nr 1(65), s. 103–126, DOI: 10.31268/StudiaBAS.2021.07.