

Magdalena Miszczuk

Polityka w zakresie podatków samorządowych w latach 1991–2016

Polityka i Społeczeństwo nr 3 (14), 97-113

2016

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Magdalena Miszczuk*

POLITYKA W ZAKRESIE PODATKÓW SAMORZĄDOWYCH W LATACH 1991–2016

STATE POLICY IN THE FIELD OF LOCAL TAXES IN THE YEARS 1991–2016

Summary

The establishment of local governments in 1990 was accompanied by a separation of taxes for municipalities from public revenues. Local taxes are fiscally inefficient due to their specific construction, which triggers a question whether state tax policy does not marginalise them. The article refers to the introduced changes, as well as to the consequences of a chosen tax structure. In order to answer the aforementioned question, an analysis of regulations devoted to reforms in the system of local taxation, and of the extensive data of figures for years 1991–2016 has been conducted. The research does not unambiguously confirm the thesis that the state policy marginalises local taxes.

Key words: local taxes, municipality, state policy

Wstęp

Podział zadań pomiędzy administrację rządową i samorządową pociąga za sobą konieczność podziału danin, w tym przede wszystkim podatków. Ma to swoje następstwo w konieczności zbudowania odpowiedniego systemu podatkowego. System podatkowy w Polsce przechodził znaczące przeobrażenia. Wynikało to z jednej strony z potrzeby dostosowania podatków do wprowadzanej gospodarki rynkowej, z drugiej zaś z harmonizacji z krajami Unii Europejskiej. Pojawiła się też potrzeba zasilenia w podatki powołanego samorządu terytorialnego. Stąd też wyraźnie wyodrębnione są w systemie podatkowym podatki centralne i lokalne (*Współczesne...* 2015: 160), tj. te zasilające budżet państwa i te wpływające do budżetów gmin (inne szczeble samorządu terytorialnego nie mają własnych podatków). Są to: podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek

* Katedra Finansów i Rachunkowości Politechniki Lubelskiej, ul. Nadbystrzycka 38D, 20-618 Lublin

tek leśny, podatek od środków transportowych, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn oraz karta podatkowa.

System podatków lokalnych ulegał zmianom w ciągu przeszło 25 lat. Jednak nie były to zmiany radykalne. Ze względu na konstrukcję opartą na stawkach kwotowych podstawowych podatków lokalnych system ten podlegał ciągłej krytyce (Sachs, Nielepkowicz 2016: 21). Jednocześnie społeczeństwo dosyć wysoko obciążone podatkami państwowymi nie dawało przyzwolenia na zmiany w podatkach lokalnych, szczególnie w podatku od nieruchomości. Utrzymywanie mało wydajnego fiskalnie systemu podatków lokalnych rodzi więc pytanie, czy dodatkowo nie były one marginalizowane (tj. wpływy z tych podatków nie zmniejszały się) poprzez politykę państwa w zakresie zmian w ustawach i czy tej marginalizacji nie sprzyjała też przestarzała konstrukcja podatków. Celem opracowania jest zatem ocena polityki państwa w zakresie podatków lokalnych w latach 1991–2016. Na początku badania postawiono następującą hipotezę badawczą: polityka państwa prowadzi do coraz większej marginalizacji podatków lokalnych.

Tak sformułowany cel pracy i hipoteza badawcza determinują wartość opracowania. W pierwszej części zawarto przegląd ustaw regulujących podatki lokalne pod kątem ich zmian na przestrzeni lat 1991–2016. Następnie w dalszej części pracy analizowane były stawki i ceny (kwintał żyta i metr sześcienny drewna) w podatkach od nieruchomości, rolnym i leśnym. Szczegółowym celem było sprawdzenie, czy te istotne elementy podatku pozwalały na niezakłócony wzrost wpływów. Pomocne dla tej analizy były wskaźniki inflacji. Nie ujęto tutaj podatku od środków transportowych z uwagi na jego radykalną zmianę w 1998 r., co czyni porównanie w czasie niemożliwym. Trzecia część zawiera z kolei analizę wpływów z podatków lokalnych w odniesieniu do dochodów podatkowych całego państwa oraz do PKB. W czwartej części pracy dokonano porównania wpływów z podatków lokalnych w stosunku do PKB w Polsce i w innych krajach europejskich. Ze względu na dostępność danych analiza ta została ograniczona do lat 2003–2014.

Kształtowanie systemu podatków lokalnych w Polsce w latach 1991–2016

Nowo powstały w 1990 r. samorząd terytorialny w Polsce został wyposażony w dochody umożliwiające realizację nałożonych na niego zadań. Zgodnie z przepisami (Ustawa o dochodach gmin..., art. 1) do dochodów podatkowych gmin zaliczono: podatek rolny, od nieruchomości, drogowy (od 1992 r. zmieniono nazwę na podatek od środków transportowych), od

spadków i darowizn, kartę podatkową i podatek od posiadania psów. Przepisy te wprawdzie określały dochody gmin tylko dla roku 1991, ale kolejne nowelizacje przedłużały je na dalsze lata 1992–1993, włączając do grupy podatków lokalnych w 1992 r. podatek leśny (Ustawa o zmianie ustawy o dochodach gmin..., art. 1; Ustawa o lasach, rozdział 9). Od roku 1994 zaczęła obowiązywać ustawa o finansowaniu gmin, zastępując poprzednią nowelizowaną, jednak w zakresie podatków lokalnych nie wprowadzała zmian. Nadal samorząd gminny miał do dyspozycji siedem podatków o charakterze lokalnym (Ustawa o finansowaniu gmin, art. 4).

Znacząca zmiana dotycząca podatków lokalnych miała miejsce w 1998 r. Od tego roku bowiem nastąpiła częściowa likwidacja podatku od środków transportowych (Ustawa o finansowaniu dróg publicznych, art. 7). Podatkiem od środków transportowych objęto tylko samochody ciężarowe o ładowności od 2 ton, ciągniki siodłowe i balastowe, przyczepy i naczepy o ładowności powyżej 5 ton oraz autobusy. Wprawdzie ustawodawca wprowadził jednocześnie przepisy, które miały rekompensować gminom ubytki dochodów z tego tytułu, to jednak środki te straciły charakter podatkowy a stały się częścią transferów z budżetu państwa wpływających do gmin w postaci subwencji drogowej. Następną zmianą w podatku od środków transportowych wprowadzona została w 2001 r. (Ustawa o zmianie ustawy... o postępowaniu egzekucyjnym... o podatkach i opłatach... art. 8). Zawęziła ona przedmiot podatku, podwyższając ładowność samochodów ciężarowych oraz ciągników siodłowych i balastowych od 3,5 tony (od 2008 r. wyłączone zostały samochody ciężarowe o ładowności równej 3,5 tony), a przyczep i naczep od 7 ton. Opodatkowanie autobusów pozostało bez zmian. Jednocześnie wprowadzono minimalne stawki na pojazdy o ładowności powyżej 12 ton, dyscyplinujące gminy w zakresie zbyt obniżania stawek. Nowe rozwiązania jednak nie wpłynęły na zmniejszenie się wpływów z tego podatku. Dalsza zmiana w podatku od środków transportowym nastąpiła w 2002 r., gdy wprowadzono ulgę w podatku od środków transportowych z tytułu wykorzystywania pojazdów w transporcie kombinowanym (Ustawa o transporcie... art. 100). Tak określony podatek od środków transportowych w swojej konstrukcji w zasadzie pozostał bez zmian do 2016 r.

W 1999 r. ustawę o finansowaniu gmin zastąpiła ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Ustawa o dochodach... w latach 1999 i 2000, art. 4). Jednak nie zmieniła nic w zakresie źródeł podatków zasilających gminy. Dopiero w 2001 r. zmiana tej ustawy wprowadziła podatek od czynności cywilnoprawnych do grupy podatków zasilających budżety gmin. Nie było to jednak nowym źródłem dochodów gmin, gdyż podatek od czynności cywilnoprawnych wynikał z podzielenia opłaty skarbowej (ta jej część, która miała charakter podatkowy, stała się nowym

podatkiem). W tym podatku ustawodawca również wprowadzał zmiany. Zwiększającą wpływ z tego podatku była zmiana wprowadzona w 2004 r., która zmieniała stawkę opodatkowania od umowy spółki. Regresywną skalę obciążającą dużo mniejszą stawką (0,1%) wyższe wartościowo wkłady zastąpiono skalą proporcjonalną, jednakowo obciążającą wszystkie wnoszone walory do spółki według stawki w wysokości 0,5% (Ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności... art. 1 pkt 5).

Nowa ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego uchwalona w 2003 r. (Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, art. 4) nie wprowadza żadnych zmian w zakresie liczby podatków lokalnych zasilających gminę. Nadal do budżetów gminnych wpływał podatek od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych, karta podatkowa, od czynności cywilnoprawnych oraz od spadków i darowizn, a także od posiadania psów. Ten ostatni jednak w 2007 r. został zniesiony. W miejsce tego podatku wprowadzono opłatę od posiadania psów, którą gminy mogą, ale nie muszą uchwalać. Zmiana to miała racjonalizować system podatkowy samorządu terytorialnego. Pobór podatku od posiadania psów był bowiem stosunkowo drogi w porównaniu do wpływów. W 2007 r. weszła też w życie istotna zmiana w podatku od spadków i darowizn. Zgodnie z nowymi uregulowaniami osoby najbliższe mogą, bez konieczności zapłaty podatku, dziedziczyć lub w drodze darowizny wejść w posiadanie rzeczy, praw majątkowych i środków pieniężnych (Ustawa o zmianie ustawy o podatku od spadków..., art. 1, pkt 4). Te przepisy i również wcześniejsze zmieniające ulgę mieszkaniową w tym podatku znacznie ograniczyły wpływy do budżetu gminnego z tytułu podatku od spadków i darowizn.

Szczególnym dochodem podatkowym gminy (choć o niewielkim znaczeniu fiskalnym) jest karta podatkowa obciążająca osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą. Skierowana jest ona do tych osób, które prowadzą działalność na mniejszą skalę, głównie o charakterze rzemieślniczym. Konkurencyjnymi do niej formami obciążeń podatkiem dochodowym są ryczałt ewidencjonowany, podatek dochodowy płacony według skali progresywnej oraz podatek liniowy (19%). Marginalizacja karty podatkowej wynika ze zmian w pozostałych formach opodatkowania dochodu, a w szczególności wzrostu atrakcyjności stawek innych form w stosunku do karty. Warto w tym kontekście zwrócić uwagę na rozszerzenie zakresu ryczałtu ewidencjonowanego na wolne zawody czy wprowadzenie liniowego podatku od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą (Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym..., Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Samorząd gminny w Polsce, jak wcześniej już wspomniano, pobiera podatki obciążające nieruchomości i grunty. Najważniejszym z nich jest

podatek od nieruchomości, który nie tylko w Polsce odgrywa dużą rolę jako podatek lokalny. Niewątpliwym walorem tego podatku jest to, że łatwo określić jednostkę samorządową, która ma pobrać ten podatek. Poza tym relatywnie równomiernie na terytorium kraju rozłożona jest baza tego podatku (Swianiewicz 2011: 58), w związku z tym najlepiej nadaje się jako podatek lokalny zasilający gminy. Obok niego funkcjonują jeszcze dwa podatki: rolny i leśny, które obciążają grunty zajęte pod działalność rolniczą i leśną.

Przepisy podatku od nieruchomości, najważniejszego podatku lokalnego, w zasadzie nie podlegały ważniejszym zmianom. Przykładowo jednak można wskazać te, które związane są z ustawowym zmniejszeniem stawek dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu materiałem siewnym, udzielania świadczeń zdrowotnych czy dla organizacji pożytku publicznego. Pewne zmiany dotyczyły też rozszerzania zwolnień, na przykład dla budynków na terenie rodzinnych ogródków działkowych czy zniesienia 50% ograniczenia w obniżaniu maksymalnych stawek (Felis 2012: 210). Innym natomiast problemem jest nowa interpretacja przepisów podatkowych wyłączających z opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyrobiska górnicze. Skutkiem takiej interpretacji jest znaczne uszczuplenie dochodów z tego podatku w gminach, na których terenie są kopalnie (*Górnice gminy...*). Warto dodać jednak, że wydajność fiskalna tego podatku (choć największa spośród wszystkich lokalnych) jest stosunkowo ograniczona ze względu na konstrukcję podatku. Za podstawę bowiem przyjmuje się (z wyjątkiem budowli) powierzchnię. Stawki kwotowe (niezbyt wysokie dla niektórych przedmiotów) przyporządkowane do różnego rodzaju nieruchomości co roku są ogłaszane i zmieniane. W dalszej części opracowania zostaną one poddane analizie.

Podatki rolny i leśny do 2002 r. miały podobną konstrukcję. W kalkulacji zobowiązania podatkowego bowiem wykorzystywane były specyficzne tabele przeliczników hektarów rzeczywistych na przeliczeniowe. W podatku leśnym jednak odstąpiono od takiej kalkulacji po 2002 r. Zrezygnowano również z dualnego systemu obciążeń podatkiem leśnym lasów z planem urządzenia i bez takiego planu. Ten drugi zdecydowanie niżej obciążał posiadaczy lasów, gdyż hektar rzeczywisty lasu obciążany był stawką 0,3 q żyta (Felis 2012: 208). Podstawa opodatkowania podatkiem leśnym określona jest zatem od 2003 r. jako powierzchnia lasów wyrażonych w hektarach rzeczywistych. Do obliczania podatku rolnego i leśnego wykorzystywana jest odpowiednio średnia cena kwintala żyta i średnia cena 1 metra sześciennego drewna. Skutkiem tego mogą występować i pojawiają się duże wahania stawek stosowanych dla ich kalkulacji

(choć gminy mogą niwelować wahania stawek, obniżając ceny na swoim terenie). Prawie dwukrotna zwyżka ceny *q* żyta w 2012 r. spowodowała korektę jej ustalania. Od 2014 r. dla kalkulacji podatku rolnego przyjęto średnią cenę za 11 ostatnich kwartałów zamiast poprzednich 3. Zmiany tych cen i cen drewna przedstawione są w dalszej części artykułu. Obok zmian w zakresie stawek w podatku rolnym wprowadzono zwolnienia, które zmniejszały wpływy z tego podatku. Poza tym od 1 stycznia 2003 r. wprowadzono opodatkowanie podatkiem rolnym gruntów rolnych niebędących gospodarstwem rolnym. Wprawdzie opodatkowano je dwukrotnie wyższą stawką niż w przypadku gospodarstw rolnych, ale wyłączono z podatku od nieruchomości, co wiązało się z o wiele mniejszymi wpływami do budżetu gminy (Felis: 204–205).

Ocena stawek podatku od nieruchomości i cen w kalkulacji podatku rolnego i leśnego

Konstrukcja podatków obciążających budynki i grunty oparta jest na stawkach kwotowych odnoszących się do powierzchni (w przypadku budynków do powierzchni użytkowej) opodatkowywanych przedmiotów. Tylko w opodatkowaniu budowli za podstawę przyjmuje się ich wartość, a stawka określona jest procentowo (w wysokości 2%). Stawki podatku od nieruchomości (w stosunku rocznym) z tytułu budynków mieszkalnych i gruntów zajętych pod działalność gospodarczą nie przekraczają w całym badanym okresie kwotowo 1 zł/m². Natomiast w przypadku budynków związanych z działalnością gospodarczą stawka jest znacząca (od 2010 r. przekraczająca 20 zł za m² powierzchni). Jeszcze mniej wydajne fiskalnie w przeliczeniu na metr kwadratowy są podatki rolne i leśne. Stawka tego pierwszego (kalkulowana jako równowartość pieniężna 2,5 *q* żyta za 1 ha przeliczeniowy obciążonego gruntu) w przeliczeniu na metr kwadratowy w 2016 r. wynosi 0,0134 zł, a po uwzględnieniu największego przelicznika (dla gruntów ornych klasy I i gmin zaliczonych do I okręgu podatkowego) 0,0262 zł/m². W podatku leśnym (obliczanym jako równowartość 0,220 ceny m³ drewna za 1 ha lasu) stawka za metr kwadratowy powierzchni lasu jest w 2016 r. jeszcze niższa, stanowiąc ułamkową część grosza (0,0042 zł/m²). W celu weryfikacji hipotezy o postępującej marginalizacji podatków lokalnych prześledzone zostały poniżej stawki w podatku od nieruchomości (ograniczone do stawek od budynków i gruntów związanych z działalnością gospodarczą oraz od budynków mieszkalnych) i ceny kwintala żyta oraz metra sześciennego drewna odpowiednio w podatku rolnym i leśnym na przestrzeni lat 1990–2016. Ilustrują to tabele 1–3.

Tabela 1. Wybrane stawki podatku od nieruchomości w latach 1991–2016

Rok	Stawki podatku od nieruchomości:						Wskaźnik inflacji (rok poprzedni = 100,0)
	Budynki związane z działalnością gospodarczą		Budynki mieszkalne		Grunty związane z działalnością gospodarczą		
	Ceny bieżące (w zł)	Dynamika (rok poprzedni = 100,0)	Ceny bieżące (w zł)	Dynamika (rok poprzedni = 100,0)	Ceny bieżące (w zł)	Dynamika (rok poprzedni = 100,0)	
1991	1,50 (15000)*	–	0,04 (400)*	–	0,05 (500)*	–	–
1992	2,60 (26000)*	173,3	0,069 (690)*	172,5	0,086 (860)*	172,0	143,0
1993	3,692 (36920)*	142,0	0,0979 (979)*	141,9	0,1221 (1221)*	142,0	135,3
1994	5,0211 (50211)*	136,0	0,1313 (1313)*	134,1	0,1660 (1660)*	136,0	132,2
1995	6,63	132,0	0,18	137,1	0,22	132,5	127,8
1996	8,61	129,9	0,23	127,8	0,28	127,3	119,9
1997	10,34	120,1	0,28	121,7	0,34	121,4	114,9
1998	11,95	115,6	0,33	117,9	0,40	117,6	111,8
1999	13,47	112,7	0,38	115,2	0,46	115,0	107,3
2000	14,36	106,6	0,41	107,9	0,50	108,7	110,1
2001	15,86	110,4	0,46	112,2	0,56	112,0	105,5
2002	16,83	106,1	0,49	106,5	0,60	107,1	101,9
2003	17,31	102,9	0,51	104,1	0,62	103,3	100,8
2004	17,42	100,6	0,52	102,0	0,63	101,6	103,5
2005	17,98	103,2	0,54	103,8	0,63	100,0	102,1
2006	18,43	102,5	0,56	103,7	0,68	107,9	101,0
2007	18,60	100,9	0,57	101,8	0,69	101,5	102,5
2008	19,01	102,2	0,59	103,5	0,71	102,9	104,2
2009	19,81	104,2	0,62	105,1	0,74	104,2	103,5
2010	20,51	103,5	0,65	104,8	0,77	104,1	102,6
2011	21,05	102,6	0,67	103,1	0,80	103,9	104,3
2012	21,94	104,2	0,70	104,5	0,84	105,0	103,7
2013	22,82	104,0	0,73	104,3	0,88	104,8	100,9
2014	23,03	100,9	0,74	101,4	0,89	101,1	100,0
2015	23,13	100,4	0,75	101,4	0,90	101,1	99,1
2016	22,86	98,8	0,75	100,0	0,89	98,9	–

* w nawiasie kwota przed denominacją.

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzeń i obwieszczeń Ministra Finansów oraz danych GUS

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w przepisach dotyczących podatku od nieruchomości uzależnia wzrost stawek w tym podatku od wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych. Przy podnoszeniu stawek brane są pod uwagę jednak ceny z pierwszego półrocza roku, w którym są stawki podwyższane do cen (też z pierwszego półrocza) roku poprzedniego. W związku z tym niekoniecznie zmiany stawek będą powiązane z rzeczywistym wskaźnikiem inflacji. Tabela 1 ilustruje zmiany w niektórych stawkach podatku od nieruchomości.

Stawki w podatku od nieruchomości wykazują stałą tendencję wzrostową prawie w całym badanym okresie. Wyjątkiem jest rok 2016. Na skutek zjawisk deflacyjnych po raz pierwszy stawki się zmniejszyły. Jednocześnie warto dodać, że spadek jest niewielki.

Analiza maksymalnych stawek w kontekście zmian wskaźnika inflacji w okresie objętym badaniem nie potwierdza postawionej hipotezy. W latach 1991–2015 przeważała sytuacja, w której wzrostowi stawek odpowiadał mniejszy wzrost cen. Tylko dla pięciu lat było odwrotnie. Dotyczyło to lat 2000, 2004, 2007–2008 i 2011. Trudno wyjaśnić te zjawiska, ale warto zwrócić uwagę, że te lata poprzedzały okres spadku dynamiki PKB (Miszczuk 2014: 137–139).

Tabela 2. Średnia cena skupu 1 q żyta dla potrzeb podatku rolnego w latach 1990–2016

Rok	Średnia cena skupu 1 q żyta			
	w cenach bieżących (w zł)	dynamika w cenach bieżących (rok poprzedni = 100)	w cenach stałych z 1990 r. (w zł)	dynamika w cenach stałych (rok poprzedni = 100)
1	2	3	4	5
1990	4,29*	–	4,29	–
1991	5,75*	134,0	3,38	78,8
1992	5,69*	99,0	2,34	69,2
1993	18,51*	325,3	5,62	240,2
1994	17,80*	96,2	4,09	72,8
1995	21,36*	120,0	3,84	93,9
1996	23,86	111,7	3,57	93,0
1997	34,88	146,2	4,55	127,5
1998	37,65	107,9	4,39	96,5
1999	33,14	88,0	3,60	82,0
2000	29,11	87,8	2,87	79,7
2001	35,82	123,1	3,35	116,7
2002	37,19	103,8	3,42	102,1
2003	33,45	89,9	3,05	89,2

1	2	3	4	5
2004	34,57	103,3	3,04	99,7
2005	37,67	109,0	3,25	106,9
2006	27,88	74,0	2,38	73,2
2007	35,52	127,4	2,96	124,4
2008	58,29	164,1	4,66	157,4
2009	55,80	95,7	4,31	92,5
2010	34,10	61,1	2,57	59,6
2011	37,64	110,4	2,72	105,8
2012	74,18	197,1	5,16	189,7
2013	75,86	102,3	5,23	101,4
2014	69,28	91,3	4,78	91,4
2015	61,37	88,6	4,27	89,3
2016	53,75	87,6	–	–

* dla lat 1990–1995 podawano dla każdego półrocza oddzielną cenę skupu żyta; w tabeli przyjęto przeciętną wielkość dla danego roku.

Źródło: opracowanie własne na podstawie komunikatów Prezesa GUS.

Inaczej przedstawia się cena skupu żyta, od której zależy stawka w podatku rolnym. Tabela 2 przedstawia kształtowanie się cen kwintala żyta w badanym okresie. W ciągu 27 lat cena wykazywała duże wahania: 11 razy spadła w stosunku do roku poprzedniego, 15 razy z kolei wzrosła. Spektakularny wzrost, przeszło trzykrotny, miał miejsce w 1993 r. Największy spadek (prawie dwukrotny) zanotowano natomiast w 2010 r. Te wahania cenowe nie sprzyjają temu, żeby wpływy z podatku rolnego były stabilnym źródłem dochodowym gmin, stąd też przyjęcie średniej ceny kwintala żyta z 11 kwartałów w miejsce 3 (o czym wcześniej już wspomniano). Potwierdza to również analiza cen stałych kwintala żyta. Wprawdzie cena w 2015 r. (4,27) jest bliska tej z 1990 r. (4,29) to jednak w okresie 1990–2015 kształtowały się one różnie, stanowiąc niekiedy połowę ceny z 1993 lub 2013 r. Analizując ceny kwintala żyta, trudno jest stwierdzić, czy następuje marginalizacja wpływów z podatku rolnego, chociaż były lata, w których cena (w bieżących i stałych) była relatywnie niska.

Analiza cen kwintala żyta wykorzystywanych do kalkulacji podatku rolnego nasuwa pewną wątpliwość: czy to właśnie żyto i jego cena powinny być brane pod uwagę w obliczaniu podatku, jeśli zostawić przestarzałą konstrukcję podatku. Z danych GUS (*Użytkowanie...*, s. 44 i 47) wynika relatywnie małe znaczenie żyta w zasiewach zbóż (pszenica 31,2%, pszenżyto 17,4%, mieszanki zbożowe 11,8%, żyto 11,8%, jęczmień 10,8%, kukurydza na ziarno 9,1%, owies 6,4%, gryka 0,8%, proso 0,5%, pozostałe zboża 0,1%), które z kolei stanowią 71,8% całości zasiewów. Tym bardziej, że średnie ceny pszenicy w latach 1991–2016 nie

wahały się tak bardzo jak żyta (największy wzrost ceny miał miejsce w 1992 r. – nieco ponad dwukrotny) a po roku 1995 w zasadzie ustabilizowały się na poziomie 40–70 zł (z wyjątkami w latach 2011–2012 i 2014). Ponadto aktualna cena pszenicy znacząco nie odbiega od cen żyta (w latach 2015–2016 wynosiła odpowiednio 69,90 i 68,00 zł).

Tabela 3. Średnia cena 1 m³ drewna dla potrzeb podatku leśnego w latach 1992–2016

Rok	Średnia cena 1 m ³ drewna			
	w cenach bieżących (w zł)	dynamika w cenach bieżących (rok poprzedni = 100)	w cenach stałych z 1992 r.	dynamika w cenach stałych (rok poprzedni = 100)
1992	43,36*	–	43,36	–
1993	53,39*	123,1	39,46	91,0
1994	61,71*	115,6	34,57	87,6
1995	119,65*	193,9	52,45	151,7
1996	151,48	126,6	55,39	105,6
1997	157,80	104,2	50,22	90,7
1998	162,41	102,9	46,23	92,1
1999	128,97	79,4	34,22	74,0
2000	123,63	95,9	29,79	87,1
2001	127,96	103,5	29,23	98,1
2002	126,07	98,5	28,25	96,6
2003	111,21	88,2	24,73	87,5
2004	107,70	96,8	23,14	93,6
2005	120,40	111,8	25,34	109,5
2006	131,35	109,1	27,36	108,0
2007	133,70	101,8	27,17	99,3
2008	147,28	110,2	28,66	105,5
2009	152,53	103,6	28,67	100,3
2010	136,54	89,5	25,01	87,2
2011	154,65	113,3	27,18	108,7
2012	186,68	120,7	31,64	116,4
2013	186,42	99,9	31,28	98,9
2014	171,05	91,8	28,70	91,8
2015	188,85	110,4	32,01	111,5
2016	191,77	101,5	–	–

* dla lat 1992–1995 podawano dla każdego półrocza oddzielną cenę drewna; w tabeli przyjęto przeciętną wielkość dla danego roku.

Źródło: opracowanie własne na podstawie komunikatów Prezesa GUS.

W podatku leśnym natomiast cena drewna wykazywała raczej tendencje malejące, co potwierdzałoby postawioną na wstępie hipotezę. Ilustruje to tabela 3. Wprawdzie ceny bieżące przejawiały w pewnym stopniu tendencje wzrostowe, to jednak analiza cen stałych wskazuje na zmniejszenie się cen po roku 1999. Trudno jest jednak ocenić wpływy z podatku leśnego, gdyż statystyka państwowa nie ujmuje dochodów z tego podatku.

Podatki lokalne na tle dochodów podatkowych oraz PKB

Podatki lokalne w Polsce, jak wcześniej już wspomniano, są dochodem jedynie gmin i miast na prawach powiatu. Powiat nie ma własnych dochodów podatkowych, nie występują też podatki regionalne zasilające województwa samorządowe. Obok podatków lokalnych jednostki samorządu terytorialnego wszystkich szczebli gromadzą dochody z tytułu udziałów w podatkach dochodowych budżetu państwa. Z punktu widzenia jednak władztwa podatkowego istotne są podatki lokalne, które gmina może w pewnym zakresie regulować. Obok oceny zmian regulacji tych podatków i stawek podatkowych warto prześledzić, jak kształtowały się wpływy z tych podatków w badanym okresie. Uzupełnieniem tego jest też odniesienie ich do dochodów podatkowych całego państwa i do PKB. Ilustruje to tabela 4. W analizie nie uwzględniono udziału podatków lokalnych w dochodach gmin. Nie byłoby to celowe, ponieważ rozszerzanie zadań gmin związane ze wzrostem dotacji celowych czy możliwość absorpcji środków unijnych powiększa dochody i czyni je nieporównywalnymi w czasie.

Tabela 4. Dochody z podatków lokalnych, ich dynamika oraz udział w dochodach podatkowych i PKB w Polsce w latach 1991–2014

Rok	Dochody z podatków lokalnych (w mln zł)*	Dynamika dochodów z podatków lokalnych (w %)	Dochody z podatków lokalnych w stosunku do dochodów podatkowych państwowych i samorządowych (w %)	Dochody z podatków lokalnych w stosunku do PKB (w %)
1	2	3	4	5
1991	1247,6	–	6,56	1,54
1992	1790,0	143,48	6,43	1,56
1993	2606,4	145,61	6,20	1,67

1	2	3	4	5
1994	3413,7	130,97	5,85	1,62
1995	4697,0	137,59	6,00	1,53
1996	6071,0	129,25	6,23	1,67
1997	7629,4	125,67	6,58	1,63
1998	7936,1	104,02	5,95	1,44
1999	9132,8	115,08	6,92	1,48
2000	9745,6	106,71	6,99	1,31
2001	11214,6	115,07	7,98	1,47
2002	12475,6	111,24	8,23	1,60
2003	12973,1	103,99	7,40	1,59
2004	14119,8	108,84	7,53	1,53
2005	15011,0	106,31	7,75	1,52
2006	15907,0	105,97	7,32	1,50
2007	17656,0	111,00	6,86	1,50
2008	18418,0	104,32	6,72	1,45
2009	18487,0	100,37	6,93	1,38
2010	19370,0	104,78	7,05	1,34
2011	20463,0	105,64	6,82	1,34
2012	22043,0	107,72	7,16	1,38
2013	23453,0	106,40	7,72	1,42
2014	24459,0	104,29	7,62	1,42

* Dochody z podatków lokalnych obejmują: podatek od nieruchomości, rolny, od środków transportowych, opłatę skarbową i od 2001 r. podatek od czynności cywilnoprawnych. Z uwagi na brak danych statystycznych nie ujęte zostały podatki: leśny, od spadków i darowizn oraz karta podatkowa.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.

Dane z tabeli 4 nie potwierdzają jednoznacznie hipotezy o marginalizacji podatków lokalnych. W całym badanym okresie dochody z podatków rosły. Porównując jednak dynamikę wpływów z podatków lokalnych ze wskaźnikami inflacji, można wskazać cztery lata (1994, 1998, 2000 i 2011), w których ta dynamika była niższa niż wzrost cen. Podobnie nie potwierdzają hipotezy udziały podatków lokalnych w podatkach ogółem. Porównanie chociażby lat 1991 i 2014 wskazuje na wzmacnianie podatków lokalnych w stosunku do całości wpływów podatkowych w Polsce. Na przestrzeni badanych lat udział podatków lokalnych w dochodach podatkowych różnie się kształtował. Szczególnie duży wskaźnik udziału miał miejsce w latach 2001–2002. Lata te charakteryzował znaczny spadek dynamiki PKB (ze 121% w 2000 r. do 105 i 104% odpowiednio w latach 2001–2002), co odbija się zwykle na po-

datkach przychodowych i dochodowych. Podatki lokalne to w zasadzie podatki majątkowe, których podstawa opodatkowania jest na ogół niezależna od koniunktury.

Z kolei analiza relacji dochodów z podatków lokalnych i PKB w pewnym stopniu potwierdza hipotezę zakładającą marginalizację tych podatków. Porównując wskaźnik udziału dochodów z podatków lokalnych w PKB w 1991 i 2014 r., można stwierdzić, że następuje pewna marginalizacja tych podatków. Nie jest to jednak tendencja występująca w całym badanym okresie, chociaż trzeba wyraźnie pokreślić, że po roku 2007 ten udział jest mniejszy, przy czym nie wiąże się to ze znacznym wzrostem PKB, jak ma to miejsce w roku 2000.

Analiza dochodów z podatków lokalnych w stosunku do dochodów podatkowych i PKB nie uwzględnia polityki podatkowej prowadzonej przez gminy. Obniżki stawek czy wprowadzane zwolnienia pomniejszają wpływy z tych podatków. Nie jest to jednak przedmiotem badania.

Podatki lokalne w Polsce a w innych krajach europejskich

Państwa Unii Europejskiej mają zróżnicowane systemy podatków lokalnych. Uwzględniając ich wagę, można wyróżnić trzy modele dochodów samorządowych (Guziejewska 2006: 16–17):

- Model skandynawski (obejmujący takie kraje, jak Szwecja, Dania, Finlandia), gdzie podatki lokalne stanowią od 10% do 20% PKB i jednocześnie 20–50% wpływów wszystkich podatków ogółem,
- Model łańdzki (obejmujący przykładowo Włochy, Francję, Hiszpanię), w którym podatki lokalne kształtują się na poziomie 4–6% PKB i stanowią około 20% ogólnych wpływów podatkowych w państwie,
- Model hanowerski (obejmujący na przykład Niemcy, Wielką Brytanię czy Holandię), który charakteryzują podatki lokalne stanowiące 1–2% PKB i 4–5% wpływów podatkowych.

Nietrudno zauważyć, że system podatków gminnych w Polsce zbliżony jest do modelu hanowerskiego, w którym podatki lokalne mają małe znaczenie. Trzeba jednak zaznaczyć, że udział podatków lokalnych w Polsce w dochodach podatkowych państwa przekracza poziom 4–5% wyróżniony w modelu hanowerskim.

Weryfikacja hipotezy o postępującej marginalizacji podatków lokalnych w Polsce wymaga też odniesienia do tendencji w innych krajach. Tabela 5 ilustruje udział podatków lokalnych w PKB w krajach Unii i 3 państwach należących do Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA). Z uwagi na ograniczone dane statystyczne porównanie dotyczy lat 2003–2014. Ponadto należy też krytycznie odnieść się do wiel-

kości liczbowych dla Polski. Po roku 2004 dochody z podatków lokalnych w stosunku do PKB znacznie wzrosły. Sugeruje to, że od roku 2004 włączono do tych dochodów również udziały gmin w podatkach budżetu państwa. Wpływa to na wątpliwości co do średniej dla 28 państw i co gorsza, rzetelności danych dla innych krajów. Tym bardziej, że kraje takie jak Włochy, Francja i Hiszpania w innych opracowaniach (też niepozbowionych wad) mają wyższe wskaźniki udziału podatków lokalnych w PKB, co pozwala je zakwalifikować do modelu łańdzkiego (*Taxation...* 2007: 266). Porównanie Polski do innych krajów europejskich zatem jest możliwe, ale z tymi zastrzeżeniami.

Tabela 5. Wpływy z lokalnych dochodów podatkowych w wybranych krajach w stosunku do rocznego PKB w latach 2003–2014 (w %)

Kraj	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
UE-28	2,0	2,0	2,0	2,1	2,0	2,1	2,0	2,0	2,1	2,2	2,2	2,2
Euro-19	1,3	1,4	1,4	1,4	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,6	1,6	1,6
Austria	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Belgia	0,8	0,8	0,8	0,8	0,9	0,7	1,0	0,9	0,9	0,8	0,8	0,8
Bułgaria	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2
Chorwacja	2,7	2,8	2,9	3,1	3,3	3,3	3,4	3,1	3,0	3,3	3,4	3,5
Cypr	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Czechy	2,5	2,5	2,8	2,8	2,8	2,6	2,3	2,2	2,3	2,3	2,5	2,5
Dania	14,0	13,7	13,5	13,2	10,0	9,9	10,3	10,7	10,7	10,8	11,0	11,0
Estonia	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Finlandia	8,9	8,7	8,7	8,8	8,8	9,0	9,7	9,9	9,7	9,7	10,2	10,3
Francja	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7	0,7	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8
Grecja	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5	0,6	0,5
Hiszpania	0,7	0,7	0,7	0,8	0,8	0,8	0,7	0,7	0,7	0,8	0,8	0,8
Holandia	0,7	0,7	0,7	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Irlandia	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Litwa	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Luksemburg	2,1	1,7	1,6	1,5	1,5	1,6	1,6	1,5	1,6	1,4	1,2	1,1
Łotwa	4,0	4,1	4,0	4,2	4,5	4,8	4,4	5,0	4,7	4,7	4,7	4,8
Malta	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Niemcy	1,9	2,0	2,1	2,4	2,4	2,5	2,3	2,2	2,3	2,4	2,4	2,4
Polska	1,6	2,6	2,8	2,9	3,2	3,3	2,8	2,7	2,7	2,8	2,9	3,1
Portugalia	0,4	0,5	0,5	0,5	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,9	0,8
Rumunia	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Słowacja	0,9	0,9	0,2	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Słowenia	2,0	2,0	1,9	2,1	2,6	2,5	2,9	3,3	3,2	3,3	3,2	3,1
Szwecja	15,1	15,0	15,0	14,7	13,7	13,7	13,8	12,9	12,7	13,1	13,3	13,0
Węgry	2,2	2,3	2,1	2,0	2,1	0,1	0,2	0,0	0,2	0,2	0,1	0,1
Wielka Brytania	1,6	1,6	1,6	1,6	1,6	1,6	1,7	1,6	1,6	1,6	1,6	1,5
Włochy	1,7	1,7	1,6	1,6	1,8	2,0	1,9	2,0	2,0	2,2	2,2	2,2
Islandia	7,1	6,9	7,1	7,2	7,2	6,9	6,8	6,6	7,4	7,6	7,8	7,9
Norwegia	5,8	5,5	5,4	5,1	5,0	4,6	5,4	5,4	4,8	4,8	4,9	5,0
Szwajcaria	4,3	4,2	4,1	4,1	4,1	4,0	4,1	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0

Źródło: opracowania własne na podstawie <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/refreshTableAction.do?tab=table&plugin=1&pcode=tec00018&language=en> (29.02.2016).

Dane porównawcze dla Polski i innych państw wskazują, że udział podatków lokalnych w PKB w Polsce nie odbiega znacząco od tych w innych krajach. Wprawdzie rzeczywiste wskaźniki udziału dochodów z podatków lokalnych przedstawione w poprzednim punkcie opracowania są nieco niższe od średniej dla krajów UE i dużo niższe niż dla państw spoza Unii, to jednak jest więcej państw (17), które mają jeszcze niższy ten wskaźnik w 2014 r.

Z kolei tendencje w kształtowaniu się udziału wpływów z podatków lokalnych w PKB nie są jednoznaczne, tak jak dla Polski. Generalnie zarysowuje się nieznaczna tendencja rosnąca, szczególnie odnosi się to do krajów strefy euro. Dla wszystkich państw UE natomiast przy porównaniu roku 2003 i 2014 można mówić o wzroście tego wskaźnika, ale na przestrzeni lat 2003–2014 wskaźniki te kształtowały się różnie, a dwa kraje EFTA w badanym okresie zanotowały spadek udziału wpływów z podatków lokalnych w PKB.

Podsumowując analizę wagi podatków lokalnych w Polsce (ze względu na dane ograniczoną tylko do ich udziału w PKB) na tle innych państw, można stwierdzić, że potencjał podatkowy gmin nie odbiega znacząco od potencjału samorządów lokalnych innych krajów. Trzeba jednak podkreślić, że relatywnie niski PKB będzie determinował stosunkowo większe wskaźniki, a więc w krajach relatywnie słabo rozwiniętych tak naprawdę potencjał podatkowy samorządu będzie jednak słabszy.

Zakończenie

Przeprowadzona analiza zmian przepisów i danych liczbowych dotyczących podatków lokalnych w Polsce nie potwierdziła jednoznacznie postawionej na początku badania hipotezy. Nie można zatem stwierdzić,

że w latach 1991–2016 zmiany regulacji przepisów i konstrukcja podatków lokalnych prowadziła do postępującej marginalizacji podatków lokalnych. Wprawdzie w niektórych podatkach wprowadzone zmiany powodowały ich marginalizację (np. zawężenie przedmiotu w podatku od środków transportowych, zwolnienie najbliższych w podatku od spadków i darowizn, zmiana zakresu podatku rolnego i od nieruchomości w 2003 r.), ale też były takie zmiany, które podwyższały wydajność fiskalną podatków (np. podatek od czynności cywilnoprawnych czy leśny). W kontekście marginalizacji wpływów z podatków lokalnych warto dodać, że nieprecyzyjność przepisów pozwoliła na nową interpretację przepisów podatkowych wyłączających z opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyrobiska górnicze.

Z kolei kształtowanie się stawek w podatku od nieruchomości i cen kwintala żyta w podatku rolnym nie potwierdza jednoznacznie marginalizacji podatków. W latach 1991–2015 stawki podatku od nieruchomości w zasadzie realnie wzrastały. Analizując z kolei ceny kwintala żyta w cenach stałych, można zauważyć, że kształtowały się one na podobnym poziomie, chociaż trzeba dodać, że cena ta w niektórych latach była dosyć niska. Natomiast cena metra sześciennego drewna w cenach stałych stosowana przy kalkulacji podatku leśnego wykazywała w badanym okresie raczej tendencje malejące.

Podobnie analiza dochodów z podatków lokalnych w stosunku do wszystkich dochodów podatkowych w Polsce raczej wskazuje na wzmacnianie się podatków zasilających gminę, a nie ich marginalizację. W pewnym stopniu relacja dochodów z podatków lokalnych do PKB natomiast potwierdza postawioną hipotezę. Dla lat 1991 i 2014 wskaźnik ten wykazuje spadek, ale nie jest to stała tendencja w całym badanym okresie. Natomiast porównanie udziału podatków lokalnych w PKB w Polsce i w innych krajach wskazuje, że potencjał podatkowy gmin w Polsce nie odbiega znacząco od potencjału samorządów innych państw w latach 2003–2014.

Bibliografia

- Felis P. 2012, *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa.
- Górnice gminy będą musiały zwrócić miliony? Efekt nieprecyzyjnych przepisów*, <http://tvn24bis.pl/z-kraju,74/gminy-zwroca-miliony-efekt-przepisow-o-podatku-od-wyrobisk-gornicznych,531152.html> (13.03.2016).
- Guziejewska B. 2006, *Koncepcje samorządu terytorialnego a źródła jego finansowania*, „Samorząd Terytorialny”, nr 5.

- Miszczuk M. 2014, *Makroekonomiczne uwarunkowania sytuacji finansowej gmin* [w:] *Finanse publiczne*, red. J. Sokołowski, M. Sosnowski, Wrocław.
- Sachs K., Nielepkowicz M., *Podatki lokalne* [w:] *System stworzony od podstaw czyli prawdziwa historia 25-lecia polskich podatków*, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Prawdziwa_historia_25lecia_polskich_podatk%C3%B3w/\\$FILE/Prawdziwa_historia_25-lecia_polskich_podatkow.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Prawdziwa_historia_25lecia_polskich_podatk%C3%B3w/$FILE/Prawdziwa_historia_25-lecia_polskich_podatkow.pdf) (16.02.2016).
- Swianiewicz P. 2011, *Finanse samorządowe. Koncepcje, realizacja, polityki lokalne*, Warszawa.
- Taxation trends in the European Union 2007*, EUROSTAT, Luxemburg.
- Ustawa z dnia 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 roku oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, DzU 1990, nr 89, poz. 518.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 1991, nr 80, poz. 350, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o zmianie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, a także o zmianie niektórych innych ustaw, DzU 1991, nr 110, poz. 475.
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, DzU 1991, nr 101, poz. 444.
- Ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin, DzU 1993, nr 129, poz. 600.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o finansowaniu dróg publicznych, DzU 1997, nr 123, poz. 780.
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, DzU 1998, nr 144, poz. 930, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000, DzU 1998, nr 150, poz. 983.
- Ustawa z dnia 8 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o dopłatach do oprocentowania niektórych kredytów bankowych, ustawy – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy o finansach publicznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych – w związku z dostosowaniem do prawa Unii Europejskiej, DzU 2000, nr 122, poz. 1315.
- Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym, DzU 2001, nr 125, poz. 1371.
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, DzU 2003, nr 203, poz. 1966.
- Ustawa z dnia 19 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, DzU 2004, nr 6, poz. 42.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, DzU 2006, nr 222, poz. 1629.
- Użytkowanie gruntów i powierzchnia zasiewów w 2014 roku 2015*, GUS, Warszawa.
- Współczesne finanse publiczne 2015*, red. A. Alińska, B. Woźniak, Warszawa.