

Zbigniew Ofiarski

Uniwersytet Szczeciński
Wydział Prawa i Administracji
e-mail: zbigniew.ofiarski@usz.edu.pl

Podatkowoprawne instrumenty wspierania nowych inwestycji w programach pomocy regionalnej dla przedsiębiorców w wybranych „uchwałach pomocowych” gmin

Kody JEL: H25, H71, H74

Słowa kluczowe: pomoc publiczna, zwolnienia z opodatkowania, nowe inwestycje, program pomocy regionalnej

Streszczenie. Do stanowienia podatkowoprawnych instrumentów wspierania nowych inwestycji w ramach uchwalanych regionalnych programów pomocowych jest uprawniona wyłącznie rada gminy. Instrumentami tymi mogą być tylko zwolnienia przedmiotowe z opodatkowania nieruchomości oraz niektórych kategorii środków transportu, wykorzystywanych przez przedsiębiorców lokalizujących nowe inwestycje na obszarze gminy. Uchwała rady gminy musi uwzględniać standardy określone w prawie unijnym oraz w prawie krajowym, w szczególności w ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej i rozporządzeniu Rady Ministrów określającym szczegółowe warunki udzielania takich zwolnień z opodatkowania. W podejmowanych uchwałach rady gmin najczęściej stosują instrument w postaci zwolnienia z opodatkowania nieruchomości i jednocześnie uzależniają to zwolnienie od określonej wartości nakładów inwestycyjnych oraz liczby utworzonych nowych miejsc pracy. Zwolnienia z opodatkowania są różnicowane pod względem czasowym i są udzielane na okres od dwóch do 15 lat. Średni okres zwolnienia z opodatkowania wynosi od trzech do pięciu lat.

Wprowadzenie

Ogólne zasady udzielania pomocy regionalnej i jej przeznaczenie uregulowano w art. 87 ust. 3 Traktatu z 29 grudnia 2006 roku o Unii Europejskiej i Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (Traktat, 2006) oraz w art. 10 ustawy z 30 kwietnia 2004 roku o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, dalej u.p.s.p.p. (Ustawa, 2004). Zgodnie z tymi przepisami za zgodną ze wspólnym rynkiem może zostać uznana pomoc przeznaczona na:

- sprzyjanie rozwojowi gospodarczemu regionów, w których poziom życia jest nie normalnie niski lub regionów, w których istnieje poważny stan niedostatecznego zatrudnienia,
- ułatwianie rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych, o ile nie zmienia warunków wymiany handlowej w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem.

Udzielanie pomocy regionalnej jest wyjątkiem od ogólnego zakazu stosowania pomocy publicznej (pomocy państwa) dla przedsiębiorców. Głównym motywem pomocy regionalnej jest przyczynianie się do rozwoju regionów z trudnościami strukturalnymi i wyrównywanie poziomów pomiędzy regionami (Drzewoska, 2009, s. 48–49). Na podstawie art. 10 ust. 2 u.p.s.p.p. Rada Ministrów jest upoważniona do określania, w drodze rozporządzenia, mapy pomocy regionalnej (Rozporządzenie, 2014). W przepisach rozporządzenia określono obszary kraju, na których dopuszczalne jest udzielanie pomocy publicznej oraz maksymalne wielkości pomocy dla tych obszarów, przy uwzględnieniu w szczególności poziomu produktu krajowego brutto na jednego mieszkańca na danym obszarze, a także rodzaje działalności gospodarczej, dla których udzielanie pomocy nie jest dozwolone oraz rodzaje działalności gospodarczej, dla których maksymalne wielkości pomocy są inne niż maksymalne wielkości pomocy dla obszarów kraju, wraz ze wskazaniem tych wielkości. Powyższe zastrzeżenie jest istotne, ponieważ udzielenie pomocy regionalnej dla niektórych rodzajów działalności gospodarczej wpływa szczególnie negatywnie na warunki konkurencji na wspólnym rynku.

Podstawowym problemem badawczym jest analiza treści wybranych aktów prawa miejscowego oraz ocena podmiotowo-przedmiotowego zakresu stosowania instrumentów, w szczególności podatkowoprawnych, których założeniem jest wspieranie realizacji nowych inwestycji. Badania obejmują zatem fazę tworzenia aktów prawa miejscowego, rolę organu stanowiącego gminy w określaniu warunków wspierania nowych inwestycji oraz weryfikacyjną funkcję sądów administracyjnych badających legalność tych aktów i regionalnych izb obrachunkowych sprawujących nadzór nad aktami prawa miejscowego dotyczących spraw finansowych. Wyłącznie rada gminy jest upoważniona do określania, w drodze uchwały, warunków udzielania pomocy regionalnej (Wyrok, 2009). Ważną funkcję w tym zakresie realizują zwolnienia podatkowe w daninach lokalnych, wprowadzane przez radę gminy. W doktrynie ocenia się, że w ich konstrukcji prawnej zawarte są specyficzne preferencje o charakterze selektywnym. Charakter selektywny

tych preferencji polega na uprzywilejowaniu określonych przedsiębiorców lub konkretnie wskazanej działalności (Popławski, 2005, s. 33). Selektywność tych rozwiązań jest jednak dopuszczalna w świetle obowiązującego prawa oraz pozycji ustrojowej i samodzielności finansowej gmin.

Celem opracowania jest wykazanie, że gminy posiadają szerokie możliwości elastycznego kształtowania prawnej konstrukcji podatkowopravných instrumentów wspierania nowych inwestycji w przyjmowanych programach pomocy regionalnej. Weryfikacja dopuszczalności stosowania takich instrumentów, głównie pod kątem ich legalności, należy natomiast do zakresu zadań realizowanych przez regionalne izby obrachunkowe.

W opracowaniu zastosowano metodę dogmatyczno-prawną oraz uzupełniająco metodę empiryczną. Wykorzystano reprezentatywne pozycje literatury przedmiotu dotyczące prawnej problematyki udzielania pomocy publicznej. Ponadto poddano analizie i ocenie obowiązujące przepisy prawa oraz dorobek orzeczniczy sądów w celu uzasadnienia potrzeby stosowania na poziomie lokalnym instrumentów wspierania nowych inwestycji niezbędnych do realizacji celów formułowanych w programach regionalnych. Badaniami objęto wybrane uchwały rad gmin podjęte w latach 2014–2017, tzn. podjęte w okresie obowiązywania nowej mapy pomocy regionalnej przyjętej w 2014 roku na kolejne siedem lat, tj. do roku 2020.

Nową inwestycją jest inwestycja w środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, polegająca na utworzeniu nowego lub rozbudowie istniejącego przedsiębiorstwa, dywersyfikacji produkcji przedsiębiorstwa przez wprowadzenie nowych dodatkowych produktów bądź na zasadniczej zmianie dotyczącej całościowego procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa. Za nową inwestycję uznaje się również nabycie przedsiębiorstwa, które jest w likwidacji albo zostałoby zlikwidowane, gdyby nie zostało nabyte przez przedsiębiorcę niezależnego od właściciela nabywanego przedsiębiorstwa. Za nową inwestycję nie uznaje się natomiast nabycia wyłącznie udziałów lub akcji przedsiębiorstwa (Rozporządzenie, 2008, § 2 pkt 3).

1. Podstawy prawne „uchwał pomocowych” podejmowanych przez rady gmin

Upoważnienie rady gminy do podejmowania „uchwał pomocowych” wynika przede wszystkim z ogólnie sformułowanej kompetencji rady gminy w art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (Ustawa, 1990 – dalej jako u.s.g.). Zgodnie z tym przepisem do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Jest to przepis ustrojowy i nie może stanowić samodzielnej podstawy prawnej do stanowienia miejscowych aktów prawnych powszechnie obowiązujących (Błachut, Kaczor, 2013, s. 80; Borszowski, 2004, s. 68). Jest to jedynie generalna podstawa prawna do podejmowania przez radę gminy uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych (Dowgier, 2015, s. 181). Zastosowany w treści tego przepisu zwrot „w granicach określonych w odrębnych

ustawach” oznacza, że ustawodawca zastosował w tym przypadku technikę rozczłonkowania treściowego normy prawnej, która polega na tym, że poza przepisem centralnym istnieją jeszcze inne przepisy, które wpływają na treść tej normy, współwyznaczając ją z przepisem centralnym (Wyrok, 2007).

Ogólną kompetencję rady gminy, sformułowaną w art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. konkretyzuje m.in. art. 7 ust. 3 ustawy z 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Ustawa, 1991 – u.p.o.l.), zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w art. 7 ust. 1 u.s.g. oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z 2 października 2003 roku o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Ustawa, 2003). Na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. rada gminy może wprowadzać wyłącznie zwolnienia przedmiotowe, a więc mogą one dotyczyć wyłącznie przedmiotu, czyli nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzajów działalności. Istotne jest to, aby przedmiot ten był określony w sposób uniemożliwiający identyfikację konkretnego podatnika. Cechy przedmiotu muszą zostać tak określone w przepisie uchwały, żeby dotyczyły potencjalnie (hipotetycznie) nieoznaczonego indywidualnego podatnika (Wyrok, 2016), przy czym nieruchomości zwolnione z opodatkowania nie muszą stanowić własności podatnika (Uchwała RIO w Olsztynie, 2016).

Szczegółową podstawę prawną do wprowadzania przez radę gminy zwolnień przedmiotowych z opodatkowania podatkiem od środków transportowych stanowi również przepis art. 12 ust. 4 u.p.o.l. Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w art. 12 ust. 1 tej ustawy, z wyjątkiem zwolnień dotyczących następujących pojazdów: samochodów ciężarowych o dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 12 ton, ciągników siodłowych i balastowych przystosowanych do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej lub wyższej niż 12 ton, przyczep i naczep, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą równą lub wyższą niż 12 ton. Zwolnienie przedmiotowe wprowadzone uchwałą rady gminy może dotyczyć pojazdów objętych podatkiem od środków transportowych, a wykorzystywanych do różnego rodzajów działalności, przy czym przedmiot winien być tak określony, żeby nie było możliwe odniesienie przyznanego na podstawie tego przepisu zwolnienia tylko do określonej kategorii lub grupy podatników, z pominięciem innych wymienionych w ustawie podatkowej, których również mógłby dotyczyć przedmiot zwolnienia (Uchwała RIO w Białymstoku, 2016). Kompetencje rady gminy określone w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. oraz w art. 12 ust. 4 u.p.o.l. mają zatem ograniczony zakres, ponieważ odnoszą się tylko do stanowienia zwolnień przedmiotowych (Kowalczyk, 2009).

W niektórych przypadkach przywoływane są także przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z 9 stycznia 2015 roku w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną oraz pomoc na infrastrukturę lokalną (Rozporządzenie, 2015). Rozporządzenie wydano na podstawie

delegacji zawartej w art. 20d u.p.o.l. upoważniającej Radę Ministrów do określenia warunków udzielania zwolnień przedmiotowych w podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych stanowiących pomoc publiczną. Celem tej regulacji jest zapewnienie zgodności udzielania pomocy z warunkami dopuszczalności tej pomocy określonymi w przepisach Unii Europejskiej. Na podstawie tej delegacji wydano także cytowane już wyżej rozporządzenie Rady Ministrów z 5 sierpnia 2008 roku w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną (na podstawie tego rozporządzenia można było udzielać pomocy publicznej do dnia 30 czerwca 2014 r.).

Jeżeli projekt uchwały rady gminy, przewidujący udzielanie pomocy publicznej, nie uwzględnia warunków określonych w tych rozporządzeniach, to podlega notyfikacji Komisji Europejskiej, chyba że projekt ten przewiduje udzielanie pomocy w ramach wyłączeń grupowych lub udzielanie pomocy *de minimis*. Niedochowanie procedur notyfikacyjnych powoduje, że „uchwałę pomocową” należy traktować jako uchwałę podjętą z naruszeniem prawa (Lachiewicz, 2005, s. 7). Złożona procedura notyfikacyjna sprawia, że gminy bardzo rzadko decydują się na stosowanie w swoich programach pomocy innej niż określona w przepisach odpowiedniego rozporządzenia Rady Ministrów (Dowgier, 2010, s. 329).

2. Materialne warunki przedmiotowych zwolnień wspierających nowe inwestycje

Z dotychczasowych ustaleń wynika, że ustawodawca dopuszcza możliwość wspierania nowych inwestycji jedynie w drodze stosowania zwolnień przedmiotowych od dwóch podatków lokalnych, tzn. podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych. Zwolnienia takie mogą być wprowadzane w drodze uchwał rad gmin, które stanowią programy regionalnej pomocy inwestycyjnej na terenie danej gminy. W większości badanych przypadków w uchwałach równocześnie są wprowadzane zwolnienia przedmiotowe w dwóch wymienionych podatkach lokalnych (np. uchwała Rady Miejskiej w Świdnicy, 2014). W niektórych jednak przypadkach wprowadzane jest tylko zwolnienie przedmiotowe z jednego podatku lokalnego, w szczególności z podatku od nieruchomości (np. uchwała Rady Miejskiej w Krotoszynie, 2014).

W poszczególnych uchwałach rady gmin wprost stosują pojęcie „nowa inwestycja” w rozumieniu przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z 5 sierpnia 2008 roku. Ponadto w niektórych uchwałach definiuje się tzw. inwestycję początkową, którą jest inwestycja w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowego zakładu, zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikacją produkcji zakładu poprzez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu. Jako inwestycję początkową rozumie się także nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, przy

czym aktywa nabywane są przez inwestora niezwiązanego ze sprzedawcą (wyklucza się samo nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa). Stosowane jest także określenie „inwestycja początkowa na rzecz nowej działalności gospodarczej”, które jest oparte na zbliżonych założeniach i oznacza inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowego zakładu lub z dywersyfikacją działalności zakładu, pod warunkiem, że nowa działalność, która ma być prowadzona, nie jest taka sama jak działalność poprzednio prowadzona w danym zakładzie ani podobna do takiej działalności. W granicach tego pojęcia mieści się również nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałyby zamknięty, gdyby nie został nabyty, i który jest nabywany przez inwestora niezwiązanego ze sprzedawcą, pod warunkiem, że nowa działalność, jaka ma być prowadzona z wykorzystaniem nabytych aktywów, nie jest taka sama, jak działalność prowadzona w zakładzie przed nabyciem ani podobna do takiej działalności (Np. uchwała Rady Miejskiej w Lidzbarku Warmińskim, 2015).

Charakterystycznym elementem treści badanych uchwał jest zróżnicowanie warunków, od realizacji których uzależnia się możliwość skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania. Wprowadzając zwolnienia przedmiotowe z opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, stanowiących nowe inwestycje, względnie często zastrzega się warunek utworzenia nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją. Jednocześnie z tego przedsięwzięcia wyłącza się działalność handlową, stacje paliw, działalność instytucji finansowych i bankowych oraz działalność polegającą na wynajmie lub dzierżawie nieruchomości na terenie danej gminy (np. uchwała Rady Miejskiej w Grodkowie, 2015).

Warunek utworzenia nowych miejsc pracy jest pod względem ilościowym istotnie zróżnicowany w poszczególnych uchwałach. Spośród zbadanych uchwał zwraca uwagę zwolnienie z opodatkowania na okres siedmiu lat, które uzależniono od utworzenia w tym okresie co najmniej 2000 nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją (np. uchwała Rady Miejskiej we Wrześni, 2014).

Można również wskazać na przykłady konstruowania zwolnień z opodatkowania, w których zachowana jest określona prawidłowość polegająca na stosowaniu coraz dłuższego okresu zwolnienia w przypadku utworzenia przez przedsiębiorcę odpowiednio większej liczby nowych miejsc pracy. Zwolniono od podatku od nieruchomości grunty, budynki, budowle lub ich części, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, będące w posiadaniu podatników, którzy utworzą nowe miejsca pracy dla: 4 do 25 osób (okres zwolnienia wynosi cztery lata), 26 do 50 osób (okres zwolnienia wynosi sześć lat), 51 do 100 osób (okres zwolnienia wynosi osiem lat), ponad stu osób (okres zwolnienia wynosi dziesięć lat). Dodatkowo zastrzeżono, że miejsca pracy muszą zostać utworzone w ciągu trzech lat od daty zakończenia nowej inwestycji (np. uchwała Rady Miejskiej we Wschowie, 2014).

Wprowadzane są również zwolnienia z opodatkowania bez dodatkowego zastrzeżenia dotyczącego utworzenia odpowiedniej liczby nowych miejsc pracy. W takich przypadkach warunkiem uzyskania pomocy polegającej na okresowym, z reguły kilkuletnim,

zwolnieniu z opodatkowania jest zrealizowanie nowej inwestycji w terminie np. trzech lat od momentu jej rozpoczęcia na terenie gminy (np. uchwała Rady Gminy Ciechocin, 2015). W niektórych przypadkach wymagane jest nie tylko terminowe zrealizowanie nowej inwestycji, ale również jej zlokalizowanie na konkretnym obszarze w gminie, np. w terminie trzech lat od momentu jej rozpoczęcia i wykonania na terenie Podstrefy Specjalnej Strefy Starachowice w Puławach (np. uchwała Rady Miasta Puławy, 2015) lub na terenie Podstrefy Specjalnej Strefy Ekonomicznej Euro-Park Mielec w Lublinie (uchwała Rady Miasta Lublin, 2015).

W niektórych przypadkach okres zwolnienia z opodatkowania uzależniony został od wartości nakładów dokonanych przez przedsiębiorcę. Okres zwolnienia z opodatkowania wynosi np. w Płocku 10 lat, gdy wartość nakładów nie przekracza 10 milionów złotych, albo 15 lat, jeżeli wartość nakładów przekracza 10 milionów złotych (uchwała Rady Miasta Płocka, 2014). W Gminie Orzysz uzależniono natomiast okres zwolnienia, wynoszący odpowiednio rok, dwa, trzy lub cztery lata, od wysokości nakładów inwestycyjnych przedsiębiorcy wyrażonych w złotych określonej kwoty euro – odpowiednio od 25 000 euro do 50 000 euro, powyżej 50 000 euro do 500 000 euro, powyżej 500 000 euro do 1 000 000 euro, powyżej 1 000 000 euro (uchwała Rady Miejskiej w Orzyszu, 2016).

Niekiedy w części końcowej uchwały określone są motywy jej podjęcia. Akcentuje się, że udzielenie zwolnienia podatkowego jest korzystne dla gminnej wspólnoty samorządowej, ponieważ:

- stwarza zachętę dla tworzenia miejsc pracy, przez co wpływa na ograniczenie bezrobocia i może wpływać na podniesienie wysokości wynagrodzeń,
- skutkuje zwiększeniem dochodów własnych gminy z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, które odpowiednio przewyższają ubytek wpływów spowodowany wprowadzaniem zwolnienia z opodatkowania,
- może skutkować zwiększeniem dochodów z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób prawnych,
- może skutkować ożywieniem gospodarczym w gminie, w tym u przedsiębiorców nawiązujących więzi kooperacyjne z nowymi inwestorami (np. uchwała Rady Miasta i Gminy Prusice, 2016).

Zamieszczanie takich treści jest szczególnego rodzaju uzasadnieniem wprowadzanych preferencji podatkowych, stanowiących wyjątek od zasady powszechności opodatkowania. W ten sposób społeczności lokalne są informowane o potencjalnych korzyściach, jakie mogą być osiągnięte w przyszłości w przypadku rezygnacji z części bieżących wpływów do budżetu danej gminy. Beneficjentami tych korzyści są bowiem członkowie danej społeczności lokalnej, których potrzeby są zaspokajane z dochodów zasilających budżet gminy.

3. Warunki formalne związane z uprawnieniem do zwolnienia z opodatkowania

W każdej zbadanej uchwale rada gminy określiła warunki formalne, od spełnienia których uzależniono prawo do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania. Są to warunki formułowane w sposób bardzo podobny, a różnice między tymi ustaleniami z reguły polegają na odpowiednim uszczegółowieniu dokumentacji, jaką powinien złożyć podatnik zamierzający skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania. W uchwałach, co należy uznać za zbędny element treści, zamieszcza się stwierdzenie, że prawo do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania jest uzależnione od spełnienia warunków określonych odpowiednio w rozporządzeniu Rady Ministrów z 9 stycznia 2015 roku lub z 5 sierpnia 2008 roku. Przepisy tych rozporządzeń mają charakter powszechnie obowiązujący i „przypominanie” przez radę gminy o ich mocy obowiązującej jest zbędne, podobnie jak powtarzanie w uchwale przepisów ustaw, ratyfikowanych umów międzynarodowych i rozporządzeń, o czym stanowi § 137 Zasad techniki prawodawczej (Rozporządzenie, 2002).

Formalnym warunkiem, od spełnienia którego uzależnia się korzystanie ze zwolnienia z opodatkowania, jest pisemne zgłoszenie przez przedsiębiorcę zamiaru korzystania z tej formy pomocy. Podatnik nabywa zwolnienie z mocy samej uchwały rady gminy (Uchwała RIO w Rzeszowie, 2016) i po spełnieniu warunków określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów. Jego zgłoszenie jest jedynie deklaracją, że zamierza skorzystać ze zwolnienia. Niedopuszczalne są postanowienia uchwał warunkujących udzielenie zwolnienia od złożenia wniosku przez podatnika, który podlega rozpatrzeniu przez gminny organ podatkowy (Etel, 2009, s. 33), którym jest wójt (burmistrz, prezydent miasta).

Omawianego zgłoszenia przedsiębiorca powinien dokonać organowi podatkowemu (wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta) przed rozpoczęciem prac związanych z inwestycją. Ponadto przedsiębiorca powinien zapewnić wniesienie wkładu własnego w odpowiedniej relacji do tzw. kosztów kwalifikowanych (np. cena nabycia albo koszt wytworzenia środków trwałych w postaci budowli i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, cena nabycia prawa własności gruntów lub prawa ich wieczystego użytkowania), przy czym wkład własny powinien być sfinansowany ze środków własnych lub zewnętrznych źródeł finansowania, z wyłączeniem publicznych środków finansowych.

Zakończenie inwestycji przedsiębiorca potwierdza określonym dokumentem, np. ostateczną decyzją o pozwoleniu na użytkowanie obiektu otrzymaną z powiatowego inspektoratu nadzoru budowlanego. Przedsiębiorca składa także pisemne oświadczenia o zakończeniu inwestycji oraz o poniesionych kosztach inwestycji. Deklaruje, w formie pisemnej, okres utrzymania zrealizowanej inwestycji oraz odpowiednią liczbę miejsc pracy.

Podatnik korzystający ze zwolnienia z opodatkowania obowiązany jest zachować zrealizowaną inwestycję na obszarze gminy przez okres wskazany w uchwale rady

gminy (standardowo okres ten wynosi co najmniej pięć lat od daty zakończenia inwestycji, a w przypadku małych i średnich przedsiębiorców co najmniej trzy lata). Jeżeli zwolnienie z opodatkowania zostało uwarunkowane obowiązkiem utworzenia nowych miejsc pracy, to przedsiębiorca powinien deklarowany wzrost zatrudnienia osiągnąć w okresie wskazanym w uchwale, np. w ciągu trzech lat od zakończenia inwestycji, i utrzymać miejsca pracy utworzone dzięki inwestycji przez okres co najmniej trzech lat od dnia pierwszego obsadzenia stanowiska. W odniesieniu do małych i średnich przedsiębiorców okresy te są z reguły krótsze i wynoszą np. dwa lata.

W okresie korzystania ze zwolnienia z opodatkowania przedsiębiorca jest zobowiązany przedkładać do 31 stycznia każdego roku podatkowego informację o otrzymanej pomocy publicznej w różnych formach i z różnych źródeł, która była przeznaczona na to przedsięwzięcie, na realizację którego przedsiębiorca otrzymał pomoc. W tych samych terminach zobowiązany jest przedkładać informacje dotyczące kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników związanych z inwestycją oraz o stanie zatrudnienia w przedsiębiorstwie.

Niedotrzymanie zadeklarowanych warunków realizacji inwestycji wywołuje skutek w postaci utraty prawa do zwolnienia z opodatkowania za cały okres objęty zwolnieniem. Beneficjent pomocy (przedsiębiorca) zobowiązany jest powiadomić pisemnie wójta (burmistrza, prezydenta miasta) o utracie prawa do zwolnienia z opodatkowania w terminie 14 dni od dnia powstania okoliczności powodujących jego utratę. W przypadku utraty prawa do zwolnienia z opodatkowania przedsiębiorca zobowiązany jest do zapłaty podatku za cały okres zwolnienia wraz z odsetkami, liczonymi jak dla zaległości podatkowych, zgodnie z procedurą określoną w przepisach ustawy z 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Ustawa, 1997).

W uchwałach często zamieszczane są postanowienia o uprawnieniu gminy udzielającej pomocy w postaci zwolnienia z opodatkowania do przeprowadzania kontroli w zakresie przestrzegania przez beneficjentów pomocy warunków udzielenia tego zwolnienia i obowiązków określonych w programie pomocy regionalnej, w tym także prawie do sprawdzania zgodności ze stanem faktycznym dokumentów i informacji składanych przez przedsiębiorców. Beneficjent pomocy ma obowiązek zapewnić kontrolującemu swobodny dostęp do obiektu oraz wszelką dokumentację związaną z realizacją nowej inwestycji, w związku z którą ubiegał się o zwolnienie z opodatkowania (uchwała Rady Miasta Włocławka, 2015).

Podsumowanie

Osiągnięto założony cel opracowania, wykazując, że gminy względnie często korzystają z przysługującego im uprawnienia do wykorzystywania podatkowoprawnych (tzn. regulowanych przepisami prawa podatkowego) instrumentów wspierania nowych inwestycji. Standardowym instrumentem jest zwolnienie podatkowe, które w poszczególnych gminach może być zróżnicowane pod względem konstrukcyjnym. Badane zwolnienia

z opodatkowania określonym podatkiem są formą regionalnej pomocy inwestycyjnej, której zasady i warunki udzielania określają rady gmin, w drodze uchwały, z uwzględnieniem standardów wynikających z przepisów prawa unijnego i prawa krajowego stanowiących na szczeblu centralnym, tzn. przez Parlament RP oraz Radę Ministrów. Stosowanie takich form pomocy publicznej jest dopuszczalne, ponieważ organy gminy działają zgodnie z ustawowo określonymi kompetencjami, w ramach gwarantowanej konstytucyjnie samodzielności instytucjonalnej, proceduralnej i finansowej. W rezultacie legalne jest zmniejszenie obciążeń podatkowych przedsiębiorców na określonym obszarze państwa w porównaniu do takich obciążeń ponoszonych przez przedsiębiorców na pozostałym terytorium państwa (Kalinowski, 2012, s. 92).

Z uprawnienia do określania regionalnej pomocy inwestycyjnej korzystają gminy o statusie miejskim, miejsko-wiejskim oraz wiejskim. Spośród dostępnych dwóch instrumentów podatkowopravných, tzn. zwolnień przedmiotowych w podatku od nieruchomości oraz w podatku od środków transportowych, zdecydowanie dominują zwolnienia w podatku od nieruchomości. Zwolnienia mają charakter okresowy, z góry ustalony i wynoszący od dwóch do 15 lat, przy czym standardowo stosowane są przede wszystkim zwolnienia z opodatkowania na okresy od trzech do pięciu lat. W większości badanych przypadków w uchwałach uprawnienie do zwolnienia z opodatkowania jest ściśle związane z obowiązkiem utworzenia przez przedsiębiorcę (podatnika zwolnionego z opodatkowania) określonej liczby nowych miejsc pracy i ich utrzymania co najmniej przez okres wskazany w uchwale. Warunek ten jest jednak w poszczególnych gminach bardzo zróżnicowany w aspekcie ilościowym, ponieważ wymaga się utworzenia od kilkudziesięciu do nawet kilku tysięcy nowych miejsc pracy. Zróżnicowanie to jest efektem m.in. wielkości gminy, jej lokalizacji, obszaru przeznaczonego do zagospodarowania i jego wyposażenia (tzw. uzbrojenie terenu), infrastruktury drogowej i kolejowej, odległości od lotniska.

Szczegółowe, zróżnicowane warunki regionalnej pomocy inwestycyjnej w postaci zwolnień z opodatkowania są ponadto efektem odmiennego potraktowania poszczególnych obszarów państwa pod względem tzw. maksymalnej intensywności pomocy regionalnej, liczonej jako stosunek wartości pomocy regionalnej, wyrażonej w ekwiwalencie dotacji brutto, do kosztów kwalifikujących się do objęcia tą pomocą. Największą intensywność tej pomocy, zgodnie z mapą pomocy regionalnej na lata 2014–2020, dopuszcza się na obszarach należących do województw: lubelskiego, podkarpackiego, podlaskiego, warmińsko-mazurskiego (wskaźnik 50%). Dla obszarów należących do województw: kujawsko-pomorskiego, lubuskiego, łódzkiego, małopolskiego, opolskiego, pomorskiego, świętokrzyskiego, zachodniopomorskiego oraz na obszarach należących do podregionów: ciechanowsko-płockiego, ostrołęcko-siedleckiego, radomskiego i warszawskiego wschodniego wskaźnik ten wynosi 35%. Na obszarach należących do województw: dolnośląskiego, wielkopolskiego i śląskiego wskaźnik intensywności pomocy nie może przekroczyć 25%, natomiast na obszarze należącym do podregionu

warszawskiego zachodniego jedynie 20%. Dla miasta stołecznego Warszawy w okresie od 1 lipca 2014 roku do 31 grudnia 2017 roku maksymalny wskaźnik wynosił 15%, natomiast od 1 stycznia 2018 roku do 31 grudnia 2020 roku tylko 10%.

Stosowanie zwolnień z opodatkowania przejściowo może skutkować zmniejszeniem się wpływów do budżetu gminy, ale w dłuższym okresie może pozytywnie oddziaływać na lokalny rynek pracy (zmniejszenie bezrobocia), nawiązywanie współpracy przez zewnętrznego inwestora z lokalnymi przedsiębiorcami, wzrost zainteresowania stanem technicznym infrastruktury, wykorzystanie lokalnych zasobów surowców. Zastosowanie omawianej formy wspierania inwestycji może zatem wywołać swoiste sprzężenie zwrotne w postaci wzrostu gospodarczego w gminie.

Bibliografia

- Błachut, M., Kaczor, J. (2013). Błędy w tytułach i podstawach prawnych aktów prawa miejscowego jednostek samorządu terytorialnego. *Samorząd Terytorialny*, 6, 71–82.
- Borszowski, P. (2004). Glosa do wyroku NSA z dnia 31 stycznia 2003 r., SA/Rz 542/02. *Finanse Komunalne*, 9, 66–69.
- Dowgier, R. (2010). Procedura stanowienia miejscowego prawa podatkowego a przepisy o pomocy publicznej. W: A. Dobaczewska, E. Juchiewicz, T. Sowiński (red.), *Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku. Daniny publiczne. Księga dedykowana Panu profesorowi Andrzejowi Drwilło w 70. rocznicę urodzin* (s. 323–331). Warszawa-Gdańsk: CeDeWu.
- Dowgier, R. (2015). *Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego*. Białystok: Wyd. Temida 2.
- Drzewoska, A. (2009). Przywilej nielicznych? Pomoc regionalna na wspieranie rozwoju gospodarczego niektórych regionów UE. W: B. Kurcz (red.), *Pomoc państwa. Wybrane zagadnienia* (s. 45–104). Warszawa: C.H. Beck.
- Etel, L. (2009). Pomoc publiczna w uchwałach podatkowych rad gmin. *Finanse Komunalne*, 10, 31–39.
- Kalinowski, M. (2012). Lokalne władztwo podatkowe a unijne zasady udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 1, 79–93.
- Kowalczyk, R. (2009). Zwolnienie z podatku od nieruchomości na podstawie uchwały rady gminy. *Nowe Zeszyty Samorządowe*, 6, 104–105.
- Lachiewicz, W. (2005). Program pomocowy jako instrument udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom przez jednostki samorządu terytorialnego. *Finanse Komunalne*, 4, 5–12.
- Popławski, M. (2005). Charakter ulg i zwolnień podatkowych będących pomocą publiczną. *Monitor Podatkowy*, 7, 31–38.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Dz.U. 2016, poz. 283.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 30.06.2014 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej na lata 2014–2020. Dz.U. 2014, poz. 878.

- Rozporządzenie Rady Ministrów z 5.08.2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną. Dz.U. 2008, nr 146, poz. 927 z późn. zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 9.01.2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną oraz pomoc na infrastrukturę lokalną. Dz.U. 2015, poz. 174.
- Traktat z 29.12.2006 r. o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską – wersja skonsolidowana. Dz.Urz. UE. C nr 321E, s. 1.
- Uchwała Rady Gminy Ciechocin z 24.07.2015 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach programu pomocy regionalnej na wspieranie nowych inwestycji dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie Gminy Ciechocin. Dz.Urz. Woj. Kujawsko-Pomorskiego 2015, poz. 2456.
- Uchwała Rady Miasta i Gminy Prusice z 27.01.2016 r. w sprawie wprowadzenia Programu pomocy regionalnej udzielanej przedsiębiorcom inwestującym na terenie Gminy Prusice. Dz.Urz. Woj. Dolnośląskiego 2016, poz. 649.
- Uchwała Rady Miasta Lublin z 26.03.2015 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach programu pomocy regionalnej na wspieranie nowych inwestycji dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie Podstrefy Specjalnej Strefy Ekonomicznej Euro-Park Mielec w Lublinie. Dz.Urz. Woj. Lubelskiego 2015, poz. 1253.
- Uchwała Rady Miasta Płocka z 25.03.2014 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach programu pomocy regionalnej na wspieranie nowych inwestycji dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w granicach Płockiego Parku Przemysłowo-Technologicznego. Dz.Urz. Woj. Mazowieckiego 2014, poz. 3619.
- Uchwała Rady Miasta Puławy z 24.06.2015 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach programu pomocy regionalnej na wspieranie nowych inwestycji dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie Podstrefy Specjalnej Strefy Ekonomicznej Starachowice w Puławach. Dz.Urz. Woj. Lubelskiego 2015, poz. 2154.
- Uchwała Rady Miasta Włocławek z 23.06.2015 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach programu pomocy regionalnej na wspieranie nowych inwestycji dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie Gminy Miasto Włocławek, w granicach jednostki strukturalnej Włocławek Zachód Przemysłowy. Dz.Urz. Woj. Kujawsko-Pomorskiego 2015, poz. 2060.
- Uchwała Rady Miejskiej w Grodkowie z 25.11.2015 r. w sprawie przyjęcia programu regionalnej pomocy inwestycyjnej dla przedsiębiorców na terenie Gminy Grodków. Dz.Urz. Woj. Opolskiego 2015, poz. 3004.
- Uchwała Rady Miejskiej w Krotoszynie z 15.05.2014 r. w sprawie wprowadzenia Programu pomocy regionalnej udzielanej przedsiębiorcom inwestującym na terenie Gminy Krotoszyn. Dz.Urz. Woj. Wielkopolskiego 2014, poz. 3277.
- Uchwała Rady Miejskiej w Lidzbarku Warmińskim z 25.02.2015 r. w sprawie udzielania przez Gminę Miejską Lidzbark Warmiński pomocy regionalnej na wspieranie nowych inwestycji (Dz.Urz. Woj. Warmińsko-Mazurskiego 2015, poz. 1089).

- Uchwała Rady Miejskiej w Orzyszu z dnia 28.12.2016 r. w sprawie przyjęcia programu regionalnej pomocy inwestycyjnej na terenie Gminy Orzysz. Dz.Urz. Woj. Warmińsko-Mazurskiego 2017, poz. 65.
- Uchwała Rady Miejskiej w Świdnicy z 31.03.2014 r. w sprawie przyjęcia Programu pomocy regionalnej dla przedsiębiorców dokonujących inwestycji. Dz.Urz. Woj. Dolnośląskiego 2014, poz. 1958.
- Uchwała Rady Miejskiej we Wrześni z 24.01.2014 r. w sprawie wprowadzenia Programu pomocy regionalnej udzielanej przedsiębiorcom inwestującym na terenie Gminy Września. Dz.Urz. Woj. Wielkopolskiego 2014, poz. 1149.
- Uchwała Rady Miejskiej we Wschowie z 30.01.2014 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach programu pomocy regionalnej dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy związane z nowymi inwestycjami na terenie Gminy Wschowa. Dz.Urz. Woj. Lubuskiego 2014, poz. 379.
- Uchwała RIO w Białymstoku z 4.01.2016 r. 48/16, Legalis nr 1428151.
- Uchwała RIO w Olsztynie z 16.06.2016 r. 0102-295/16, Legalis nr 1507628.
- Uchwała RIO w Rzeszowie z 28.06.2016 r. XIV/2012/2016, Legalis nr 1508543.
- Ustawa z 12.01.1991 o podatkach i opłatach lokalnych. Dz.U. 2016, poz. 716 z późn. zm.
- Ustawa z 2.10.2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw. Dz.U. nr 188, poz. 1840 z późn. zm.
- Ustawa z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa. Dz.U. 2017, poz. 201 z późn. zm.
- Ustawa z 30.04.2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Dz.U. 2016, poz. 1808 z późn. zm.
- Ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym. Dz.U. 2016, poz. 446 z późn. zm.
- Wyrok NSA z 6.05.2016 r. II FSK 2217/14, OwSS 2016, nr 4, s. 105.
- Wyrok WSA w Białymstoku z 6.09.2007 r. I SA/Bk 358/07, LEX nr 372590.
- Wyrok WSA w Poznaniu z 11.05.2009 r. I SA/Po 1572/08, Legalis nr 171312.

**FISCAL AND REGULATORY INSTRUMENTS SUPPORTING NEW
INVESTMENT UNDER REGIONAL AID PROGRAMS
FOR ENTREPRENEURS BASED ON THE STUDY OF SELECTED
RESOLUTIONS ON ASSISTANCE ADOPTED BY MUNICIPAL COUNCILS**

Keywords: state aid, tax exemptions, new investment, regional aid programs

Summary. A municipal council is authorized exclusively to enact fiscal and regulatory instruments supporting new investment under adopted regional aid programs. These may include exemptions from real estate taxation and taxation on certain means of transportation used by entrepreneurs who locate new investment projects within a given municipality. A municipal council resolution must reflect standards specified in the European Union law and national law, in particular in the

Act on Public Aid Procedures and the Ordinance of the Council of Ministers specifying conditions and mode of granting tax exemptions. In the resolutions adopted by municipal councils the most common support instrument is real estate tax exemption, which is conditional on investment expenditure and the number of newly created jobs. Tax exemption periods vary from 2 to 15 years, with 3 to 5 years being the average tax exemption period.

Translated by Aneta Orłowska

Cytowanie

Ofiarski, Z. (2017). Podatkowoprawne instrumenty wspierania nowych inwestycji w programach pomocy regionalnej dla przedsiębiorców w wybranych „uchwałach pomocowych” gmin. *Ekonomiczne Problemy Usług*, 4 (129), 205–218. DOI: 10.18276/epu.2017.129-17.