

## Preferencje podatkowe jako element lokalnej polityki podatkowej – na przykładzie opodatkowania przedsiębiorców podatkiem od nieruchomości

Katarzyna Świąch-Kujawska\*

**Streszczenie:** *Cel* – Ustalenie czy i w jakim zakresie jednostki samorządu terytorialnego, w ramach lokalnej polityki podatkowej, mogą wpływać i czy faktycznie wpływają na redukcję obciążenia daninowego przedsiębiorców.

*Metodologia badania* – Wykorzystano metodę analizy tekstów aktów prawnych oraz dorobku doktryny i judykatury.

*Wynik* – Dokonanie analizy i oceny specyfiki opodatkowania przedsiębiorców podatkiem od nieruchomości.

*Oryginalność/wartość* – Przeprowadzone badania pozwalają stwierdzić, że jedną z cech charakterystycznych podatku jest przyjęcie specyficznych zasad dotyczących opodatkowania przedmiotów opodatkowania związanych lub zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Zauważalne jest przy tym opodatkowanie ich w szerszym zakresie i przy zastosowaniu wyższych stawek podatkowych.

**Słowa kluczowe:** przedsiębiorcy, preferencje podatkowe, podatek od nieruchomości

### Wprowadzenie

Podatek od nieruchomości jest jednym z podatków majątkowych zasilających budżety jednostek samorządu terytorialnego. Jest on przy tym daniną, co do której gminom przyznano ustawowo wytyczony zakres władztwa podatkowego. Zakres podmiotowy podatku został przy tym określony w sposób możliwie szeroki i obejmuje zarówno osoby fizyczne, osoby prawne, jak i jednostki organizacyjne (w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej). Jedną z cech charakterystycznych podatku jest przyjęcie specyficznych zasad dotyczących opodatkowania przedmiotów opodatkowania związanych lub zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Zauważalne jest przy tym opodatkowanie ich w szerszym zakresie i przy zastosowaniu wyższych stawek podatkowych.

---

\* dr hab. prof. US Katarzyna Świąch-Kujawska, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Samorządu Terytorialnego, e-mail: k.swiech@interia.pl

Celem niniejszego artykułu jest ustalenie czy i w jakim zakresie jednostki samorządu terytorialnego, w ramach lokalnej polityki podatkowej, mogą wpływać i czy faktycznie wpływają na redukcję obciążenia daninowego przedsiębiorców.

## **1. Preferencje podatkowe, lokalna polityka podatkowa – ustalenia terminologiczne**

Preferencje podatkowe mogą być traktowane jako synonim przywilejów podatkowych. Wobec braku prawnej definicji tego pojęcia, należy podjąć próbę jego określenia wykorzystując znaczenie językowe. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego, przywilej to szczególne uprawnienie przyznane jednostce lub grupie (Sobol, 2000, s. 810). W największym uproszczeniu można więc przyjąć, że przywilejem podatkowym będzie każde rozwiązanie prawne skutkujące złagodzeniem obciążenia podatkowego. Do kategorii przywilejów podatkowych w tym ujęciu należy wobec tego zaliczyć zarówno zwolnienia podatkowe, jak i ulgi, w tym polegające na obniżeniu stawki podatkowej. Należy odnotować, że tak pojmowane przywileje podatkowe stanowią synonim ulg podatkowych w rozumieniu ustawy o ordynacji podatkowej (Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 z późn. zm.).

W przywołanej ustawie sformułowano ich definicję legalną, zgodnie z którą pod pojęciem ulg podatkowych należy rozumieć przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem wskazanym w ustawie, a dotyczącym podatku od towarów i usług. Należy podkreślić, że przytoczona definicja nie odpowiada ujęciu doktrynalnemu, w którym akcentuje się, że ulgi podatkowe stanowią odrębny od zwolnień podatkowych, tzw. fakultatywny element konstrukcyjny podatku (Kostecki, 1985; Nykiel, 1998). Warto przy tym odnotować, że pomimo iż wymiar i pobór podatku jest możliwy bez ich występowania w konstrukcji daniny, to występują praktycznie w każdym podatku. Należy też uzupełnić, że w świetle art. 217 Konstytucji (Ustawa z 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U., nr 78, poz. 483 z późn.zm.), m.in. określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Interpretacja powołanego przepisu oraz przytoczonej zasady doktrynalnej o fakultatywnym charakterze ulg i zwolnień pozwala na sformułowanie następującego wniosku – elementy te mogą, ale nie muszą występować w konstrukcji podatku, jeśli jednak ustawodawca decyduje się na ich wprowadzenie to może uczynić to jedynie w drodze ustawowej (w odniesieniu do zwolnień dotyczy to jedynie zwolnień podmiotowych).

Reasumując, należy podkreślić, że niezależnie od przedstawionych wyżej dylematów i rozbieżności w pojmowaniu ulg i zwolnień podatkowych, bezsporne jest, że stanowią one preferencje podatkowe i pełnią istotną rolę w systemie podatkowym. Traktowane są jako instrumenty podatkowe służące realizacji przede wszystkim pozafiskalnych celów opodatkowania. W związku z tym mogą być traktowane jako narzędzia polityki podatkowej. Nieodzwonne jest zatem odniesienie się do znaczenia terminu „polityka”. Przede wszystkim

należy zaznaczyć, że w języku polskim może być on definiowany jako przemyślane działanie mające doprowadzić do osiągnięcia określonych zamierzeń (Sobol, 2000, s. 708). Oznaczenie to stosowane jest również do działalności ludzkiej polegającej na realizacji celów społecznie ważnych przez ośrodek kierowniczy danej społeczności, wraz z przeznaczeniem na te cele środków finansowych (Hołyst, 2005, s. 654). Przez pojęcie polityki podatkowej (w szerszym ujęciu) można z kolei rozumieć takie działania, które zmierzają do realizacji celów społecznych i gospodarczych przy użyciu instrumentów podatkowych (szerzej finansowych) (Brzeziński, 2003, s. 79; Brzeziński, 2009).

Tradycyjnie polityce tej przypisuje się dwa rodzaje celów – wewnętrzne i zewnętrzne. Do pierwszej kategorii zalicza się te, które wiążą się z optymalizacją systemu podatkowego jako mechanizmu społeczno-gospodarczego. Za cele zewnętrzne uznaje się cele społeczne i gospodarcze.

Jednym z przejawów polityki podatkowej państwa jest działalność prawotwórcza, której rezultatem są systemy prawa podatkowego, ewoluujące w wyniku realizacji założeń tej polityki. Na kierunek zmian wpływają nie tylko określone koncepcje i idee, ale także obiektywnie istniejące warunki społeczno-gospodarcze i polityczne.

Tak rozumiana polityka nie dotyczy tylko prawnej regulacji podatków, ale również sposobu stosowania prawa podatkowego, chociaż dominujące znaczenie należy przypisać instytucjonalizacji tej polityki. Mówiąc o instytucjonalnych aspektach polityki podatkowej, dodać należy, że jej cele są realizowane nie tylko przez określenie rodzajów i wielkości podatków, ale także przez unormowanie poszczególnych elementów konstrukcyjnych (Ostaszewski, Fedorowicz, Kierczyński, 2004).

Oprócz polityki podatkowej państwa można też wyróżnić politykę podatkową jednostek samorządu terytorialnego (określić ją można jako lokalną politykę podatkową). Reaktywacja samorządu terytorialnego oznacza bowiem nie tylko wyposażenie go w podmiotowość prawną, a w konsekwencji także samodzielność finansową, ale także prawne gwarancje ochrony tej samodzielności. Podsumowując powyższe rozważania stwierdzić należy, że mianem lokalnej polityki podatkowej należałoby określić ogół czynności podejmowanych przez organy jednostek samorządu terytorialnego w celu realizacji zamierzeń społecznych i gospodarczych przy wykorzystaniu instrumentów podatkowych.

## **2. Zakres władztwa podatkowego gminy w podatku od nieruchomości a opodatkowanie przedsiębiorców**

Podatek od nieruchomości jest jednym z podatków zasilających w całości budżety podstawowych jednostek samorządu terytorialnego, jakimi są gminy. Z punktu widzenia zakreślonego tematu najdonioślejsze znaczenie ma przyznanie beneficjentom wpływów podatkowych realnej możliwości kształtowania wysokości tych dochodów, zwanej władztwem podatkowym. Punktem wyjścia do dalszych analiz powinno zatem być zdefiniowanie tego pojęcia, co umożliwi określenie granic tego władztwa. Niezbędne jest przy tym zwrócenie uwagi na postanowienia Konstytucji determinujące zakres kompetencji organów gminy.

Władztwo podatkowe jest pojęciem szerokim i definiowane jest jako prawnie określony zakres uprawnień do podejmowania samodzielnych decyzji w sprawach podatkowych. W tym znaczeniu stanowi część władztwa finansowego, będącego atrybutem i wyrazem suwerenności państwa jako podstawowego podmiotu publicznoprawnego (Glumińska-Pawlic, 2003, s. 130).

Uprawnione jest więc twierdzenie, że władztwo daninowe jednostki samorządu terytorialnego stanowi wycinek władztwa podatkowego państwa i wynika z przekazania pewnych kompetencji tym jednostkom. Stanowi następstwo decentralizacji.

Wyróżnia się przy tym trzy następujące rodzaje kompetencji przysługujących podmiotom publicznoprawnym w zakresie władztwa podatkowego:

- stanowienie przepisów prawnych w zakresie podatków, opłat lub innych dochodów publicznoprawnych,
- pobieranie tych dochodów na swoją rzecz,
- administrowanie tymi dochodami (Miemiec, 2005, s. 104).

Powyższe zasady należy odnieść do postanowień Konstytucji. Niepodważalną rolę w kształtowaniu systemu podatkowego jako całości ma art. 84, zgodnie z którym każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Znaczenie tego przepisu przejawia się w kilku płaszczyznach. Przede wszystkim obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, ma charakter podstawowy – nadano mu rangę obowiązku konstytucyjnego. Po drugie, stworzono gwarancję ustawowego nakładania danin publicznych, ale określając równocześnie konstytucyjną gwarancję ochrony praw podatników. *A contrario*, z zakresu władztwa daninowego jednostek samorządu terytorialnego wyłączono tworzenie aktów prawa miejscowego, nakładających podatki.

Nie mniej istotnym przepisem Konstytucji jest wspomniany już art. 217, na mocy którego w ustawie nakładającej podatek należy określić podmioty i przedmioty opodatkowania, stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatku.

W kontekście powyższych ustaleń szczególną uwagę należy zwrócić na art. 168 Konstytucji, zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Przytoczone postanowienia Konstytucji pozwalają na konstatację, że jej przepisy stanowią ramy władztwa podatkowego jedynie w zakresie dopuszczalności i granic władztwa podatkowego tylko w jednym ze wskazanych na wstępie obszarów – stanowienia przepisów prawa podatkowego. Przepisy Konstytucji nie regulują więc pozostałych kompetencji składających się na władztwo podatkowe jednostek samorządu terytorialnego, które jednak nie są objęte zakresem niniejszego opracowania.

Kolejne rozważania winny więc dotyczyć granic stanowienia przepisów prawa podatkowego przez organy jednostek samorządu terytorialnego.

Jak już wskazano, możliwość ta odnosi się tylko do niektórych elementów konstrukcyjnych podatków i to w zakresie wyznaczonym wolą ustawodawcy wyrażoną ustawowo. Należy uzupełnić, że praktycznym wyrazem realizacji tych kompetencji jest stanowienie uchwał podatkowych. Uchwalanie ich przez radę gminy, w granicach upoważnienia usta-

wowego jest typową procedurą stosowaną w procesie stanowienia prawa miejscowego (Etel, 2004). Specyficzny charakter uchwały przejawia się w roli jaką ona pełni w gospodarce finansowej gminy. Determinuje bezpośrednio wysokość dochodów budżetowych i stanowi element lokalnej polityki finansowej prowadzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego.

Przedstawione reguły należy więc przetransponować na grunt podatku od nieruchomości (Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 716 z późn.zm.).

Pierwszym z elementów konstrukcyjnych wskazanego podatku, który podlega kształtowaniu przez organ stanowiący gminy, jest stawka podatku. Uprawnienie to wynika z brzmienia artykułu 5 przywołanej ustawy, zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie kwot ustawowych przewidzianych dla wskazanych przedmiotów opodatkowania. W związku z tym należy uznać, że kompetencje w zakresie kształtowania wskazanego elementu obligatoryjnego w konstrukcji podatku, z jednej strony doznają ustawowego ograniczenia, z drugiej zaś ustawowo określono pewne dodatkowe reguły waloryzacji stawek podatkowych. Należy zwrócić uwagę na to, że górne granice stawek kwotowych (w charakteryzowanym podatku co do zasady stosowane są stawki kwotowe) od 2003 roku ulegają corocznie podwyższeniu na następny rok podatkowy, w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają podwyższeniu, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, górne granice stawek kwotowych na każdy rok podatkowy z uwzględnieniem powyższej zasady, zaokrąglając je w górę do pełnych groszy. Wskaźnik wzrostu cen ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie pierwszego półrocza.

Jak z powyższego jednoznacznie wynika, uprawnienie organu gminy do obniżenia stawek podatkowych powinno być traktowane jako upoważnienie do preferencyjnego traktowania określonych przedmiotów opodatkowania. Należy także odnotować, że stawki ustawowe zostały zróżnicowane w ramach poszczególnych grup przedmiotów opodatkowania. Kryterium różnicującym jest natomiast faktyczne przeznaczenie nieruchomości lub obiektów budowlanych (Ofiarski, 2006). Zdecydowanie wyższe (nawet kilkadziesiąt razy) stawki stosowane są dla tych przedmiotów opodatkowania, które są związane z działalnością gospodarczą.

Analiza artykułu 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych prowadzi do kolejnych wniosków. Użycie w cytowanym przepisie sformułowania „rada gminy uchwała” należy interpretować w ten sposób, że na organ stanowiący nałożono ustawowy obowiązek podjęcia uchwały określającej wysokość stawek podatkowych. W tym kontekście należy aprobująco odnieść się do wprowadzenia rozwiązania, zgodnie z którym w przypadku nieuchwalenia stawek podatku stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy. Najistotniejsze znaczenie, z punktu widzenia zakreślonych ram opracowania,

ma konstatacja, że rada gminy nie może uchwalić stawek wyższych niż określone w ustawie. Jednocześnie za niedopuszczalne uznaje się uchwalenie stawek zerowych, które *de facto* prowadziłoby do odstąpienia od wymierzenia podatku nałożonego w drodze ustawy (Etel, 2005, s. 194). Nie mniej istotna kompetencja dotyczy możliwości kształtowania wysokości stawek w ramach ustawowych kategorii, które mogą podlegać dalszemu, wewnętrznemu podziałowi. Organ stanowiący gminy został bowiem wyposażony w kompetencję do różnicowania wysokości stawek podatku od gruntów, uwzględniając w szczególności lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu. Analogiczne rozwiązania obowiązują w odniesieniu do pozostałych przedmiotów opodatkowania. W odmienny (właściwy dla rodzaju przedmiotu opodatkowania) sposób określono jedynie przesłanki dokonywania tej dywersyfikacji. Przy określaniu wysokości stawek od budynków lub ich części, rada gminy może określać ich wysokość, biorąc pod uwagę w szczególności lokalizację, sposób wykorzystania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków, a w stosunku do budowli uwzględnia się przede wszystkim rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej. Należy podkreślić, że katalog wymienionych przesłanek ma charakter otwarty, z tym zastrzeżeniem, że muszą one uwzględniać cechy przedmiotu, a nie podmiotu opodatkowania (Wyrok NSA z 16 września 2004 r., sygn. akt FSK 485/04, POP 2005/4, poz. 107).

Jak zasygnalizowano na wstępie, władztwo podatkowe jednostki samorządu terytorialnego w zakresie kształtowania elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości nie obejmuje jedynie przedstawionych zasad określania stawek podatkowych. Rada gminy została bowiem umocowana do wprowadzenia, w drodze uchwały, zwolnień podatkowych innych niż określone w ustawie, o ile mają one charakter przedmiotowy.

Przyjęcie tego rozwiązania, chociaż co do zasady słuszne, prowadzi do istotnych praktycznych wątpliwości interpretacyjnych. U ich podłoża leży rozstrzygnięcie, czy dane zwolnienie ma faktycznie charakter przedmiotowy, czy ma na celu zwolnienie z podatku określonej kategorii podmiotów (Etel, 2004)<sup>1</sup>.

### **3. Przywileje podatkowe dla przedsiębiorców w wybranych uchwałach jednostek samorządu terytorialnego**

W tej części opracowania analizie poddano uchwały podatkowe, pod kątem obowiązywania w nich szeroko pojmowanych preferencji podatkowych. Zakresem rozważań objęto zatem nie tylko zwolnienia podatkowe, ale także preferencje w postaci obniżenia stawek podatkowych, z uwzględnieniem różnicowania ich w ramach poszczególnych grup.

Badaniu poddano uchwały podatkowe obowiązujące w 2017 roku w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego województwa zachodniopomorskiego. Warto bowiem dodać, że na terytorium całego kraju aktualnie obowiązują blisko 1800 uchwał jednostek

<sup>1</sup> Por. uchwała RIO z 14 stycznia 2004 r. 27/2004, „Wspólnota” 2004, nr 18, s. 57; uchwała RIO z 21 stycznia 2004 r., KI-4001/64/04, „OwSS” 2004, nr 3, poz. 81.

samorządu terytorialnego dotyczących zwolnień przedsiębiorców w podatku od nieruchomości, przy czym blisko 1500 z nich zostało podjętych przez rady gmin, a prawie 300 obowiązuje w miastach na prawach powiatu. Najwięcej uchwał w tym zakresie obowiązuje w województwach: wielkopolskim, śląskim i dolnośląskim oraz mazowieckim. W badanym województwie zachodniopomorskim w obrocie prawnym funkcjonuje blisko 100 uchwał kształtujących omawiane zwolnienia podatkowe<sup>2</sup>.

W związku z tym zasadne jest przedstawienie reguł wynikających ze wskazanych, reprezentatywnych aktów prawa miejscowego. W pierwszej kolejności warto przy tym scharakteryzować Szczecin, ze względu na to, że ten instrument lokalnej polityki podatkowej był i jest wykorzystywany relatywnie często (dla porównania – w Warszawie aktualnie nie obowiązuje żadna analogiczna uchwała podatkowa).

Na szczególną uwagę zasługuje obowiązująca w Szczecinie uchwała podjęta w 2016 roku (Uchwała Nr XVII/408/16 Rady Miasta Szczecina z 22 marca 2016 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości przedsiębiorców realizujących inwestycje początkowe, Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2016 r. poz. 1347).

Na jej mocy zwalnia się od podatku od nieruchomości na okres do trzech lat grunty, nowo wybudowane budynki lub ich części, nowo wybudowane budowle stanowiące inwestycję początkową, zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Jak z tego wynika, zwolnienie ma charakter czasowy i podlegają mu: powierzchnie biurowe o wysokim standardzie w nowo wybudowanych budynkach, powierzchnie konferencyjne w nowo wybudowanych budynkach oraz budowle związane z tymi budynkami. Oprócz tego zwolnienie obejmuje grunty, nabyte po dniu wejścia w życie uchwały, na których zrealizowano inwestycję początkową. W uchwale w precyzyjny sposób sformułowano zasady i warunki uprawniające do skorzystania ze zwolnienia. Stanowi ono regionalną pomoc inwestycyjną przyznawaną na inwestycję początkową, w związku z tym, oprócz reguł wynikających z aktu prawa miejscowego, należy uwzględnić postanowienia 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 (Dz.U. z 2015 r., poz. 174; program pomocowy nr SA.41495 [2015/X]).

Nie mniej istotne znaczenie należy przypisać uchwale w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy *de minimis* na utworzenie nowych miejsc pracy (Uchwała nr XXIV/574/16 Rady Miasta Szczecina z 22 listopada 2016 r., Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2016 r., poz. 4614). Zwolnienie przyznawane na zasadach i warunkach określonych w powołanym akcie prawnym ma charakter zwolnienia okresowego i obejmuje wszystkie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, opodatkowane nieruchomości będące w posiadaniu podatnika na okres 24 miesięcy. Rada Miasta w 2017 roku podjęła kolejną uchwałę w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej na inwestycje początkowe (Uchwała nr XXVII/690/17

2 Dane statystyczne na podstawie badań własnych w oparciu o system informacji prawnej LEX.

Rady Miasta Szczecina z 28 lutego 2017 r., Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2017 r., poz. 1059).

Aktem prawa miejscowego dotyczącym zwolnienia z podatku od nieruchomości wyłącznie przedsiębiorców jest również, podjęta w 2014 roku, a obowiązująca do końca 2020 roku, uchwała Rady Miasta Koszalina (Uchwała nr XIV/660/2014 Rady Miejskiej w Koszalinie z 26 czerwca 2014 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości, Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2014 r., poz. 2824). Uchwała jest podstawą do zwolnienia z podatku od nieruchomości zarówno gruntów, jak i budynków oraz budowli znajdujących się na terenach położonych w Koszalinie w Podstrefie „Koszalin” Słupskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej. Pomoc udzielana na podstawie tej uchwały jest pomocą *de minimis*, a jej udzielanie następuje zgodnie z rozporządzeniem Komisji (UE) nr 1407/2013 z 18 grudnia 2013 roku w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* (Dz.U. UE L 352 z 24.12.2013).

Spełnienie wymogów formalnych określonych w wyżej wskazanych aktach prawnych powoduje bezterminowe zwolnienie z daniny wszystkich kategorii przedmiotów opodatkowania.

Na szczególną uwagę, zwłaszcza ze względu na okres obowiązywania, zasługuje uchwała Rady Miasta Świnoujścia (Uchwała nr XVII/160/2007 Rady Miasta Świnoujścia z 31 maja 2007 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków i budowli powstałych lub rozbudowanych w wyniku inwestycji, Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2007 r. nr 81, poz. 1319 z późn. zm.). Jest to kolejny akt prawa miejscowego o analogicznym charakterze, gdzie pierwszą uchwałę tego typu wskazana j.s.t. (jednostka samorządu terytorialnego) podjęła już w 2002 roku (Uchwała nr LXIII/377/2002 Rady Miasta Świnoujścia z 22 kwietnia 2002 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości dla podatników tworzących nowe inwestycje na terenie miasta Świnoujścia, Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2002 r. nr 49, poz. 1039). Dla tego aktu prawnego znamienne było przyjęcie deklaracji, zgodnie z którą celem wprowadzonych preferencji podatkowych było przyspieszenie rozwoju gospodarczego Świnoujścia oraz przeciwdziałanie bezrobociu. Można uznać, że pomimo braku powtórzenia tego sformułowania, intencje podejmowania kolejnych uchwał nie zmieniły się. Aktualnie obowiązująca uchwała z 2007 roku określa szczegółowe warunki udzielenia zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków i budowli będących własnością przedsiębiorcy, które powstały lub zostały rozbudowane w wyniku zrealizowanej przez niego inwestycji, wymienionej w uchwale. Jednym z warunków, którym musi ona odpowiadać jest jej minimalna wartość, określona na kwotę 1 mln zł netto. Spełnienie pozostałych wymogów formalnych uprawnia do skorzystania z preferencji podatkowej, która z kolei przysługuje na okres 5 kolejno następujących po sobie lat, liczonych od następnego roku, w którym zakończono inwestycję.

Z przedstawionych uchwał rad miast wynika, że zasadniczym celem wprowadzania preferencji podatkowych jest rozwój infrastruktury, co z kolei ma przyczynić się do intensyfikacji zatrudnienia.

Jak wskazano, drugim rodzajem preferencji, jaka może być stosowana przez j.s.t. wobec przedsiębiorców jest możliwość weryfikacji ustawowo określonych stawek podatkowych.



Analiza aktualnie obowiązujących uchwał podatkowych podmiotów, które wprowadziły zwolnienia podatkowe, pozwala na stwierdzenie, że obniżenie stawek oraz ich dywersyfikacja jest rzadziej stosowaną preferencją podatkową. I tak, preferencja ta w 2017 roku została zastosowana wyłącznie w Koszalinie. Obniżono przy tym większość stawek w podatku od nieruchomości, w tym stawki od przedmiotów opodatkowania związanych lub zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zredukowano stawkę do poziomu 0,82 zł za m<sup>2</sup> gruntu, a dla budynków mieszkalnych związanych lub zajętych z tą działalnością do poziomu 22,13 za m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej. Nie zmniejszono stawki podatku od nieruchomości dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Charakterystyczny jest również brak wewnętrznego różnicowania stawek w ramach poszczególnych grup przedmiotów opodatkowania.

## **Uwagi końcowe**

Jednostki samorządu terytorialnego w ramach prowadzonej polityki lokalnej zostały upoważnione do prowadzenia samodzielnej polityki podatkowej. Jej granice wytyczone zostały postanowieniami Konstytucji oraz przede wszystkim ustaw zaliczanych do materii szczegółowego prawa podatkowego. Analiza postanowień ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego pozwala poza tym stwierdzić, że nie każdy podatek stanowiący wyłączny dochód budżetu gminy może służyć realizacji założeń tej polityki. Warunkiem takim jest bowiem przyznanie beneficjentowi świadczenia pewnego zakresu władztwa podatkowego. Jedną z danin, w których organowi stanowiącemu gminy przyznano kompetencje do kształtowania konstrukcji podatku jest podatek od nieruchomości. Z kolei elementami, do których profilowania w zakresie wyznaczonym ustawowo uprawnione są rady gmin, są stawki oraz zwolnienia podatkowe. Wprowadzanie tych ostatnich stanowi niewątpliwie upoważnienie do preferencyjnego traktowania pewnych przedmiotów opodatkowania. Z kolei możliwość jedynie obniżania stawek podatkowych prowadzi do wniosku, że należy ją traktować jako kolejny rodzaj preferencji podatkowych.

Najistotniejsze jest jednak, że obie kategorie przywilejów podatkowych mogą mieć jedynie charakter przedmiotowy, a nie podmiotowy. Nie pozbawia to jednak możliwości stosowania ich do przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stanowiąc to może realny instrument lokalnej polityki podatkowej. Analiza wybranych uchwał podatkowych pod tym kątem pozwala na stwierdzenie, że w praktyce instrumenty te są stosowane, chociaż nie nadużywane.

Zauważalne jest również częstsze stosowanie preferencji podatkowych w podatku od nieruchomości w mniejszych gminach lub miastach na prawach powiatu. Najsilniejsze ekonomicznie aglomeracje mają bowiem inne atuty sprzyjające rozwojowi przedsiębiorczości.

## Literatura

- Brzeziński, B. (red.) (2003). *Wstęp do nauki prawa podatkowego*. Toruń: TNOiK.
- Etel, L. (2004). *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*. Białystok: Temida 2.
- Etel, L. (2005). *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*. Warszawa: C.H. Beck.
- Glumińska-Pawlic, J. (2003). *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*. Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego.
- Hołyst, B. (red.) (2005). *Wielka encyklopedia prawa*. Warszawa: Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza.
- Kostecki, A. (1985). Elementy konstrukcji instytucji podatku. W: *System instytucji prawno-finansowych PRL*. T. III. Warszawa: Ossolineum.
- Miemiec, W. (2005). *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznych*. Wrocław: Kolonia Limited.
- Nykiel, W. (1998). Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia). W: *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego* (s. 173–180). Toruń: TNOiK.
- Ofiarski, Z. (2006). *Prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis.
- Ostaszewski, J., Fedorowicz, Z., Kierczyński T. (red.) (2004). *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*. Warszawa: Difin.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 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 – program pomocowy nr SA.41495 (2015/X) (Dz.U. z 2015 r., poz. 174).
- Serwacki, J. (2009). Polityka podatkowa. W: B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie* (s. 529–534). Toruń: TNOiK Dom Organizatora.
- Sobol, E. (red.) (2000). *Mały słownik języka polskiego*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Uchwała nr LXIII/377/2002 Rady Miasta Świnoujścia z dnia 22 kwietnia 2002 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości dla podatników tworzących nowe inwestycje na terenie miasta Świnoujścia (Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2002 r. nr 49, poz. 1039).
- Uchwała nr XVII/160/2007 Rady Miasta Świnoujścia z dnia 31 maja 2007 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków i budowli powstałych lub rozbudowanych w wyniku inwestycji (Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2007 r. nr 81, poz. 1319 z późn. zm.).
- Uchwała nr XIV/660/2014 Rady Miejskiej w Koszalinie z dnia 26 czerwca 2014 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości (Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2014 r., poz. 2824).
- Uchwała nr XXIV/574/16 Rady Miasta Szczecina z dnia 22 listopada 2016 r. (Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2016 r., poz. 4614).
- Uchwała nr XVII/408/16 Rady Miasta Szczecina z dnia 22 marca 2016 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości przedsiębiorców realizujących inwestycje początkowe (Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2016 r., poz. 1347).
- Uchwała nr XXVII/690/17 Rady Miasta Szczecina z dnia 28 lutego 2017 r. (Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2017 r., poz. 1059).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 716 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 z późn. zm.).

## **TAX PREFERENCES AS AN ELEMENT OF LOCAL TAX POLICY – AS SEEN IN TAXATION OF ENTREPRENEURS WITH PROPERTY TAX**

*Purpose* – The purpose of this paper is to determine whether and to what extent local government units, within the framework of local tax policy, can and whether they actually do influence the reduction of the tributary burden of entrepreneurs.

*Design/methodology/approach* – In the article the following methods are employed: analyses of legal regulations, output of doctrine and judicatory.

*Findings* – Analyze and evaluate specificity of the taxation of entrepreneurs with property tax.

*Originality/value* – The measurement performance lead to a conclusion that one of the characteristic features of the tax is the adoption of specific rules regarding the taxation of taxable objects related to or occupied for the purpose of carrying out economic activity. At the same time, one can notice taxation of those to a wider extent and with higher tax rates.

**Keywords:** entrepreneurs, tax preferences, property tax

### **Cytowanie**

Święch-Kujawska, K. (2017). Preferencje podatkowe jako element lokalnej polityki podatkowej – na przykładzie opodatkowania przedsiębiorców podatkiem od nieruchomości. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/2), 89–99. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/2-08.