

Katarzyna Wójtowicz

**Ulgi i zwolnienia w podatkach samorządowych
jako instrument wsparcia rozwoju
przedsiębiorczości w gminach
(na przykładzie doświadczeń gmin miejskich
województwa lubelskiego)**

STRESZCZENIE

W artykule podjęto próbę określenia wpływu preferencji udzielanych przez gminy w podatkach i opłatach lokalnych na rozwój przedsiębiorczości na ich terenie. W pierwszej części opracowania zanalizowano prawne uwarunkowania prowadzenia gminnej polityki podatkowej. Druga część artykułu poświęcona została ekonomicznym i finansowym konsekwencjom stosowania lokalnych preferencji podatkowych w gminach miejskich województwa lubelskiego w latach 2009–2011.



Katarzyna Wójtowicz

**Reliefs and Exemptions on Local Taxes
as an Instrument to Support the Development
of Entrepreneurship
(Based on the Experiences of the Urban Municipality
of the Lubelskie Voivodeship)**

ABSTRACT

In the article the author tries to determine the impact of setting local taxes and charges by local governments on the development of entrepreneurship. In the first part of the study the legal conditions of a local tax policy were analyzed. The second part was dedicated to the economic and financial consequences of those policies in the urban municipalities of Lubelskie Voivodeship in 2009–2011.



1

WPROWADZENIE

Zakres oddziaływania władz samorządowych na decyzje inwestycyjne podmiotów gospodarczych zależy od specyfiki jednostki samorządowej. W literaturze przedmiotu spotkać można wiele prób klasyfikacji instrumentów wspierania przedsiębiorczości na szczeblu samorządowym uwzględniających różnorodne kryteria, takie jak: kryterium szczebla władzy samorządowej (instrumenty gminne, powiatowe, wojewódzkie), kryterium czasu (instrumenty stałe i zmienne), kryterium zakresu oddziaływania (instrumenty pośrednie i bezpośrednie), kryterium charakteru stosowanych narzędzi (plany i programy, instrumenty reglamentacyjne, bodźcowo-ekonomiczne, instytucjonalne, informacyjne i promocyjne) czy wreszcie kryterium regulacji obiegu pieniężnego (instrumenty finansowe i niefinansowe)¹.

Wśród nich szczególnie istotne znaczenie odgrywają instrumenty finansowe realizowane przede wszystkim za pomocą polityki budżetowej jednostek samorządu terytorialnego (JST). W ramach instrumentarium finansowego wyodrębnia się narzędzia dochodowe (mające charakter bierny i polegające na uszczupleniu należnych wpływów budżetowych i pozostawieniu ich we władaniu przedsiębiorcy w celu ich dalszego wykorzystania na działalność zwiększającą aktywność gospodarczą) oraz wydatkowe (stanowiące bezpośrednie przesunięcie środków z sektora finansów publicznych na rzecz beneficjenta).

Do grupy instrumentów dochodowych ukierunkowanych na wspieranie przedsiębiorstw zalicza się w szczególności narzędzia polityki fiskalnej związane ze zbyciem lub oddaniem do użytkowania składników mienia, polityki cenowej, a także nawiązujące do gospodarczego kształtowania i wykorzystania środowiska naturalnego².

¹ Por. m.in.: S. Dudzik, *Działalność gospodarcza samorządu terytorialnego. Problematyka prawna*, Kraków, 1998; W. Kosiedowski (red.), *Samorząd terytorialny w procesie rozwoju regionalnego i lokalnego*, Toruń 2005, s. 318; M. Kogut-Jaworska, *Instrumenty stymulowania lokalnego rozwoju gospodarczego w obszarze gminnej polityki dochodowej* (w:) L. Patrzalek (red.), *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, Poznań–Wrocław 2007, s. 331; K. Markowski, J. Kot, *Ekonomiczne i finansowe instrumentarium polityki przestrzennej*, Samorząd Terytorialny 1992, nr 12; R. Roszkiewicz, *Narzędzia oddziaływania samorządów terytorialnych na rozwój regionów* (w:) B. Winiarski (red.), *Polityka regionalna kierunki i instrumentacja*, Wrocław 1994, s. 79; T. Skica, *Samorzady a rozwój przedsiębiorczości*, Rzeszów 2009, s. 134 i n.

² M. Kogut-Jaworska, *Instrumenty stymulowania...*

Z instrumentów polityki fiskalnej w obowiązującym stanie prawnym korzystać mogą jedynie samorządy gminne. Narzędzia te obejmują przede wszystkim możliwość wprowadzania różnego typu preferencji w systemie danin lokalnych, takich jak: obniżki stawek, oraz ulgi i zwolnienia podatkowe.

Celem niniejszej publikacji jest próba określenia rzeczywistej roli tych preferencji podatkowych w procesie stymulowania rozwoju przedsiębiorczości w gminach. W związku z tym pierwszej części artykułu zanalizowane zostaną prawne uwarunkowania prowadzenia polityki podatkowej przez władze samorządowe w powiązaniu z przysługującym im władztwem podatkowym, w drugiej zaś – na przykładzie doświadczeń gmin miejskich województwa lubelskiego obejmujących lata 2009–2011 – ocenie poddane zostaną ekonomiczne i finansowe konsekwencje stosowania lokalnych preferencji podatkowych, w tym w szczególności ich wpływ na określone parametry opisujące rozwój gospodarczy wspólnot samorządowych, a także na zasobność gminnych budżetów.

2

PRAWNE UWARUNKOWANIA WYKORZYSTANIA NARZĘDZI POLITYKI FISKALNEJ DO STYMULOWANIA ROZWOJU LOKALNEGO

Zasadnicze znaczenie dla możliwości wykorzystania lokalnej polityki podatkowej do wspierania inicjatyw gospodarczych ma zakres przyznanego gminom władztwa podatkowego, przez które rozumieć należy określone kompetencje do podejmowania rozstrzygnięć w sprawach podatkowych. Mogą one dotyczyć zarówno etapu stanowienia prawa podatkowego (np. wprowadzanie mocą uchwał podatków samoistnych, czy też kształtowanie niektórych elementów technicznych podatków i opłat), jak też etapu ustalania zobowiązań podatkowych (udzielanie tzw. uznaniowych ulg w spłacie podatku)³. Analizując problematykę zakresu lokalnego władztwa podatkowego w kontekście wspomaganie rozwoju gospodarczego wspólnot lokalnych, należy zwrócić uwagę na co najmniej dwie kwestie.

³ E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001, s. 83 i n.

Po pierwsze w Polsce gminy nie posiadają pełnego władztwa podatkowego. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej wprowadza zasadę ograniczonej autonomii podatkowej JST, stanowiąc, że „jednostki samorządu terytorialnego mają prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie”⁴. Reguła ta wynika także z postanowień Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, która stanowi, że „przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać w zakresie określonym ustawą”⁵.

Po drugie zakres owego władztwa jest dodatkowo zróżnicowany w poszczególnych kategoriach podatków i opłat stanowiących dochód budżetów gmin.

Najszerze uprawnienia do kształtowania konstrukcji podatkowych (określane mianem władztwa podatkowego w sensie szerokim) posiadają organy gminne w przypadku danin wymienionych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych⁶ (spośród których z działalnością gospodarczą związane są najczęściej: podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych oraz opłata targowa), a także w podatku rolnym⁷ i leśnym⁸. Władztwo to w zdecydowanym zakresie dotyczy kwestii ustalania zobowiązań podatkowych i przejawia się w możliwości regulowania, w granicach ustawowych, wysokości stawek podatkowych oraz udzielania zwolnień i ulg o charakterze przedmiotowym. Ponadto gminne organy podatkowe mogą także w drodze decyzji administracyjnych udzielać na wniosek zainteresowanych stron tzw. ulg w spłacie należności podatkowych⁹. Z kolei w odniesieniu do pozostałych podatków samorządowych, które obciążają (lub potencjalnie mogą obciążać) przedsiębiorców, tj. zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej¹⁰ oraz podatku od czynności

⁴ Art. 168 Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997, Dz. U. Nr 78, poz. 483.

⁵ Art. 9 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego.

⁶ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.

⁷ Regulowanym ustawą z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.

⁸ Regulowanym ustawą z dnia 30 października 2002 r. o lasach, Dz. U. z 2002 r. nr 200, poz. 1682 z późn. zm.

⁹ Które uregulowane zostały w rozdz. 7a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – tekst jedn. Dz. U. z 2012 r. Nr 749 z późn. zm.

¹⁰ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.

cywilnoprawnych¹¹, organy gminy nie mają bezpośredniego wpływu na jakikolwiek element techniki podatkowej. W pewnym stopniu funkcje gospodarcze mogą spełniać jedynie niezwykle ograniczone kompetencje gminnych organów podatkowych do wnioskowania i wyrażania zgody na udzielanie przez naczelników urzędów skarbowych ulg w zapłacie powyższych podatków¹² (co stanowi wyraz władztwa podatkowego w sensie wąskim).

Do głównych instrumentów oddziaływania władz lokalnych na przebieg procesów gospodarczych należą niewątpliwie podatki: od nieruchomości, od środków transportowych oraz rolny i leśny, natomiast w grupie opłat lokalnych – opłata targowa.

Jeśli chodzi o zakres władztwa podatkowego gminy w podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, to jest on zbliżony i koncentruje się na uprawnieniach dotyczących kształtowania stawek i udzielenia zwolnień. W obu tych podatkach rada gminy w drodze uchwały określa wysokość stawek, z tym że nie mogą one przekroczyć stawek maksymalnych corocznie waloryzowanych przez Ministra Finansów i ogłaszanych w drodze obwieszczenia. W podatku od środków transportowych powyższe uprawnienie organów wykonawczych gminy zostało dodatkowo ograniczone poprzez konieczność respektowania – w przypadku samochodów ciężarowych, ciągników siodłowych i balastowych oraz przyczep i naczep o odpowiednio liczonej dopuszczalnej masie całkowitej (DMC) równej lub wyższej niż 12 ton – ustawowych stawek minimalnych¹³. Jednocześnie rada gminy, wykorzystując przyznane jej uprawnienia, w obu analizowanych podatkach nie może wprowadzić stawki zerowej jako właściwej dla poszczególnych kategorii przedmiotów opodatkowania¹⁴. Ponadto organ

¹¹ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.

¹² Na mocy art. 18 ustawy z 13 listopada 2013 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, tekst jedn. – Dz. U. z 2008 r. Nr 88, poz. 539 z późn. zm.

¹³ Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że zastosowanie przez ustawodawcę dwóch różnych sposobów waloryzujących stawki minimalne i maksymalne może doprowadzić do sytuacji, w której stawki minimalne, okażą się wyższe niż stawki maksymalne (sytuacja taka wystąpiła w 2003 r.). W takim przypadku rada gminy może całkowicie utracić uprawnienie do kształtowania stawek w podatku od środków transportowych w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania o DMC przekraczającej 12 ton, bowiem na mocy art. 10 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązywać będzie stawka minimalna (wyższa od maksymalnej).

¹⁴ Por. Wyrok NSA w Warszawie z 27 listopada 1992 r., III SA 1210/92, POP 1994, z. 4, poz. 76, wyrok NSA w Krakowie z 22 lipca 1993 r. SA/Kr 1050/93, Wokanda 1993, nr 12, s. 21, B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Podatek do nieruchomości w świetle orzecznictwa sądów*, Toruń 1994, s. 39 oraz M. Popławski, R. Dowgier, *Uchwały*

stanowiący gminy ma także prawo różnicować wysokość stawek dla poszczególnych rodzajów budynków, budowli i gruntów według różnych kryteriów, w szczególności: rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej, lokalizacji, rodzaju zabudowy, przeznaczenia i sposobu wykorzystywania nieruchomości, stanu technicznego i wieku budynków. Uprawnienie do różnicowania wysokości stawek przysługuje radzie gminy także w podatku od środków transportowych po uwzględnieniu w szczególności wpływu środka transportowego na środowisko naturalne, roku produkcji albo liczby miejsc do siedzenia.

Z punktu widzenia możliwości wspierania rozwoju przedsiębiorczości zasadnicze znaczenie posiada wysokość stawek dla przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. O ile w przypadku podatku od środków transportowych można przyjąć, iż będą je stanowić wszystkie kategorie pojazdów podlegających opodatkowaniu¹⁵, o tyle w podatku od nieruchomości chodzić będzie – zgodnie z definicją ustawową – o wszystkie budynki, budowle i grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, za wyjątkiem budynków mieszkalnych i zajętych pod nie gruntów oraz gruntów pod jeziorami i zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych.

Przejawem władztwa podatkowego gminy w podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych jest także uprawnienie do wprowadzania na jej terytorium innych niż ustawowe zwolnień przedmiotowych¹⁶. W podatku od środków transportowych powyższe uprawnienie rady gminy zostało dodatkowo ograniczone, bowiem zwolnienia te nie mogą dotyczyć środków transportowych, dla których przewidziano ustawowe stawki minimalne.

podatkowe – problemy interpretacyjne wynikające z rozstrzygnięć RIO, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów 2004, nr 10.

¹⁵ Bowiem po wyłączeniu z opodatkowania tym podatkiem z dniem 1 stycznia 1998 takich środków transportowych jak: samochody osobowe, motorowery, jachty wyposażone w silnik, czy łodzie motorowe, obciąża on w zasadzie jedynie te pojazdy, których eksploatacja służy (lub potencjalnie może służyć) uzyskiwaniu przez podatnika określonych przychodów.

¹⁶ W związku z tym nie jest możliwe wprowadzenie zwolnienia np. dla wszystkich podatników prowadzących działalność gospodarczą. Rada może natomiast wprowadzać zwolnienia określonych przedmiotów opodatkowania, takich jak np. budynek, grunt, budowla, lokal, środek transportu, precyzując w swoich uchwałach ich specyficzne cechy dotyczące np. tego, przez kogo są wykorzystywane lub jakim celom służą. Por. L. Etel, *Komentarz do art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych* (w:) idem, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Lex 2012.

Preferencje podatkowe dla przedsiębiorców mogą być także udzielane przez gminy w ramach posiadanego przez nie władztwa podatkowego w podatku rolnym i w podatku leśnym. Warto w tym miejscu zauważyć, że możliwości wykorzystania tych danin publicznych do wspierania rozwoju przedsiębiorczości z uwagi na ich specyficzny zakres przedmiotowy są ze swojej istoty ograniczone do gmin wiejskich i ewentualnie miejsko-wiejskich. Ponadto podatnicy prowadzący działalność gospodarczą mogą stać się podatnikami tych podatków tylko wówczas, gdy są w posiadaniu gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych (w przypadku podatku rolnego) lub też gruntów leśnych sklasyfikowanych jako lasy (w przypadku podatku leśnego) i grunty te nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna.

W obu tych podatkach rady gmin uprawnione zostały do obniżania mocą swoich uchwał ustawowych stawek podatkowych. W podatku rolnym uprawnienie to przejawia się w możliwości obniżania średniej ceny skupu żyta, zaś w podatku leśnym zmniejszenia średniej ceny drewna, które to ceny ustalane są dla potrzeb wspomnianych podatków na podstawie stosownych komunikatów Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Wykorzystanie tych kompetencji gmin nie może jednak służyć uchwaleniu ceny zerowej, bowiem prowadziłyby to do uchylenia ustawowego obowiązku podatkowego. Niemożliwe jest także różnicowanie podmiotowe ceny żyta lub drewna w sposób dyskryminujący określoną grupę podatników podatku rolnego lub podatku leśnego. Rada gminy może natomiast w zasadzie bez ograniczeń różnicować wysokość ceny żyta i drewna w zależności od rodzaju prowadzonej działalności rolniczej lub leśnej, struktury upraw w gospodarstwach rolnych itd.¹⁷. Zakres władztwa podatkowego gmin w obu analizowanych podatkach przejawia się także w kompetencji do wprowadzania mocą uchwał innych niż zawarte w ustawach podatkowych zwolnień przedmiotach, a w przypadku podatku rolnego także ulg przedmiotowych.

Instrumentem interwencjonizmu lokalnego mogą być także preferencje w opłacie targowej. Zakres ich oddziaływania jest jednak stosunkowo wąski, bowiem opłata ta związana jest ze specyficznym rodzajem działalności gospodarczej polegającej na dokonywaniu sprzedaży na targowiskach.

¹⁷ Idem, *Komentarz do art. 6 ustawy o podatku rolnym (w:) idem, Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Lex 2012

Uprawnienia gminy są w tym przypadku zbliżone do kompetencji przyśługujących w odniesieniu do podatków: od nieruchomości i od środków transportowych i polegają na obowiązku określenia w uchwale dziennych stawek opłaty, które nie mogą przekroczyć ustawowej stawki maksymalnej oraz możliwości wprowadzenia innych niż wymienione w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych zwolnień przedmiotowych. Warto zauważyć, że w praktyce przy ustalaniu stawek w opłacie targowej możliwe jest także różnicowanie ich wysokości w zależności m.in. od: powierzchni zajętej na sprzedaż, miejsca dokonywania sprzedaży, czy też sposobu prowadzenia sprzedaży¹⁸.

Władztwo podatkowe gminy w przypadku omawianych danin samorządowych może także dotyczyć etapu ustalania zobowiązań podatkowych i przejawiać w możliwości udzielania przez gminne organy podatkowe tzw. uznaniowych ulg w spłacie należności podatkowych. Mogą one stanowić instrument wspierania przedsiębiorców przede wszystkim poprzez korygowanie wymiaru podatku z uwagi na okoliczności osłabiające zdolności płatnicze konkretnego podatnika, kiedy jest to uzasadnione jego ważnym interesem lub interesem publicznym¹⁹. W szczególności chodzi tutaj o sytuację, gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych (ważny interes podatnika) lub też gdy zapłata zaległości podatkowych spowoduje konieczność sięgania przez podatnika do środków pomocy państwa, gdyż nie będzie on w stanie zaspokajać swoich potrzeb materialnych (ważny interes publiczny)²⁰. Uznaniowość tego rodzaju ulg oznacza, że wniosek o ich udzielenie jest rozpatrywany w odrębnym postępowaniu podatkowym wszczętym na wniosek podatnika i nawet w przypadku zaistnienia wskazanych przesłanek organ podatkowy nie ma obowiązku wydania korzystnej dla podatnika decyzji²¹. W szczególności chodzi tutaj o: odroczenie terminu płatności podatku i zapłaty zaległości²², rozłożenie na raty podatku

¹⁸ G. Dudar, *Komentarz do art. 19 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych* (w:) G. Dudar, L., Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008.

¹⁹ Por. art. 67a § 1 ordynacji podatkowej.

²⁰ Por. Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98, POP 2000, z. 6, poz. 168.

²¹ Por. J. Glumińska-Pawlic, *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych jako element polityki podatkowej organów gmin w warunkach kryzysu* (w:) J. Gliniecka, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Wróblewska (red.), *Prawo finansowe samorządu terytorialnego. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2013, s. 123–133.

²² Odroczenie terminu płatności podatku może mieć miejsce do dnia jego upływu, a po tym terminie organ podatkowy może podjąć decyzję o odroczeniu zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę.

i zaległości²³, a także umorzenie zaległości podatkowej i opłaty prolon-gacyjnej²⁴.

Omawiając prawne możliwości wykorzystania gminnych preferencji podatkowych udzielanych przedsiębiorcom, należy także zwrócić uwagę na ograniczenia wynikające z przepisów dotyczących pomocy publicznej²⁵. Po spełnieniu określonych przesłanek dane wsparcie (ulga, czy też zwolnienie podatkowe) nabiera bowiem cech pomocy publicznej, przez co surowsze stają się warunki jego dopuszczalności²⁶. Z przyznaniem tego rodzaju preferencji wiążą się także ewentualne konsekwencje w przypadku niedotrzymania ustalonych warunków w postaci zwrotu pomocy wraz z odsetkami za zwłokę.

Jeśli chodzi o kompetencje rad gmin dotyczące określania wysokości stawek podatkowych, należy zauważyć, że samo podjęcie uchwały w sprawie stawek podatków i opłat samorządowych dla wszystkich ustawowo wymienionych kategorii przedmiotów opodatkowania bez ich różnicowania nie stanowi pomocy publicznej²⁷. W takim bowiem przypadku określone przez gminę stawki w jednakowym stopniu dotyczą wszystkich podatników, a zatem nie jest spełniony warunek uzyskania przez przedsiębiorcę

²³ Rozłożenie na raty polega na podzieleniu kwoty podatku lub zaległości wraz z odsetkami na co najmniej dwie części i ustalenie dla nich nowych terminów płatności, co skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia

²⁴ Jest to najdalej idąca ulga, bowiem może prowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Umorzenie w części zaległości skutkuje umorzeniem w takiej samej proporcji odsetek za zwłokę. Możliwe jest także samo umorzenie kwoty odsetek, bez konieczności umarzania zaległości podatkowej. Umorzeniu w całości lub części podlegać może także wynikająca z decyzji kwota opłaty prolongacyjnej. Umorzenie opłaty prolongacyjnej jest możliwe jedynie do czasu wygaśnięcia decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty. W razie niedotrzymania odroczonego terminu płatności podatku lub którejkolwiek raty następuje wygaśnięcie z mocy prawa decyzji o odroczeniu lub rozłożeniu na raty.

²⁵ Por. art. 87–89 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską – TWE (od 1 grudnia 2009 art. 107–109 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – TFUE) oraz ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.

²⁶ Na mocy art. 87 ust. 1 TWE, z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w Traktacie, niezgodna z regułami wspólnego rynku – w zakresie, w jakim narusza wymianę między państwami członkowskimi – jest wszelka pomoc udzielana przez państwo lub ze źródeł państwowych, bez względu na formę, która przez uprzywilejowanie niektórych przedsiębiorstw lub niektórych gałęzi produkcji zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem. W związku z tym wsparcie udzielane przedsiębiorcy jest uznawane za pomoc publiczną, o ile jednocześnie spełnione są następujące przesłanki: 1) udzielane jest przez państwo lub ze środków państwowych, 2) powoduje uzyskanie przez przedsiębiorcę przysporzenia na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku, 3) ma charakter selektywny (uprzywilejowuje określonego lub określonych przedsiębiorców albo produkcję określonych towarów), 4) grozi zakłóceniem konkurencji oraz wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi UE.

²⁷ Por. L. Eteł, *Komentarz do art. 20c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych* (w:) idem, *Podatek od nieruchomości...*

korzyści (przysporzenia), a także kryterium selektywności, bowiem nie można jednoznacznie wskazać podmiotów, które są opodatkowane według preferencyjnych stawek, a przez to są w lepszej sytuacji niż inni podatnicy. Inna sytuacja występuje natomiast wtedy, gdy rada gminy zdecyduje się na różnicowanie stawek w podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, wprowadzając obok stawki podstawowej stawki preferencyjne dla specyficznych przedmiotów opodatkowania służących określonym rodzajom działalności gospodarczej. Tego rodzaju uchwały stanowią programy pomocowe przewidujące udzielenie pomocy *de minimis*²⁸, a ich projekty powinny być przedstawione Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (UOKiK), który może w ciągu 14 dni zgłosić do niego zastrzeżenia. Powinny one także zawierać odesłanie do rozporządzenia Komisji Europejskiej, regulującego zasady udzielania tej pomocy²⁹ i spełniać zawarte w nim warunki dopuszczalności tego rodzaju wsparcia. Podstawowym mankamentem tej pomocy z punktu widzenia przedsiębiorcy jest jej ograniczenie kwotowe wynoszące dla jednego podmiotu w okresie trzech kolejnych lat podatkowych 200 tys. euro (w przypadku sektora transportu drogowego 100 tys. euro).

Z kolei zwolnienia podatkowe wprowadzane w drodze uchwał rad gmin udzielane podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą najczęściej stanowią pomoc publiczną, która staje się dopuszczalna po spełnieniu warunków zawartych w trojakiemu rodzaju regulacjach prawnych, tj.: rozporządzeniach Rady Ministrów, aktach regulujących udzielanie pomocy *de minimis*, bądź też aktach regulujących udzielanie pomocy w ramach tzw. wyłączeń grupowych³⁰. W sytuacji, gdy w podejmowanej uchwale nie zostaną dochowane ograniczenia wynikające z powyższych przepisów, jej projekt podlega notyfikacji Komisji Europejskiej, a wynikające z niego preferencje podatkowe mogą być stosowane dopiero po uzyskaniu jej zgody.

Najczęściej zwolnienia od podatków i opłat samorządowych dla przedsiębiorców są udzielane na podstawie warunków określonych w rozporządzeniach Rady Ministrów, bowiem procedura ta jest stosunkowo

²⁸ Jest to kategoria pomocy, która nie ma narzuconego konkretnego celu, a wyodrębniona została w oparciu o odpowiednio niską kwotę wsparcia. Jej głównymi atutami jest brak konieczności zgłaszania takiej pomocy do Komisji Europejskiej oraz przystępowania do procedur administracyjnych.

²⁹ Rozporządzenie Komisji (WE) NR 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*, Dz. Urz. UE L z dnia 28 grudnia 2006 r.

³⁰ Por. L. Etel, *Komentarz do art. 20d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych* (w:) idem, *Podatek od nieruchomości...*

prosta i nie wymaga dodatkowej akceptacji organów nadzorujących³¹. Tego rodzaju rozporządzenie³² reguluje kwestie zwolnień w podatku od nieruchomości oraz w podatku od środków transportowych w przypadku wydatkowania środków na tzw. nowe inwestycje lub nowe miejsca pracy związane z nową inwestycją³³ i nazywane jest niekiedy ogólnopolskim programem pomocy regionalnej. Przez nową inwestycję rozumieć należy tylko inwestycje początkową, tj. inwestycję w aktywa materialne i niematerialne związaną z: utworzeniem nowego przedsiębiorstwa lub rozbudową już istniejącego, dywersyfikacją produkcji, wprowadzeniem zmian w procesie produkcyjnym, czy też przejęciem przedsiębiorstwa w fazie upadku przez nowego inwestora. Z kolei nowymi miejscami pracy związanymi z nową inwestycją będą jedynie te powstałe w ciągu 3 lat od zakończenia inwestycji. Jednocześnie ich utworzenie musi skutkować przyrostem netto zatrudnienia w przedsiębiorstwie w porównaniu ze średnią z ostatnich 12 miesięcy. Intensywność udzielanego wsparcia nie może przekroczyć pułapów określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z 16 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej³⁴. Warunkiem udzielenia pomocy jest dokonanie zgłoszenia właściwemu organowi podatkowemu zamiaru skorzystania ze wsparcia, zobowiązanie się przedsiębiorcy do pokrycia co najmniej 25% kosztów kwalifikowanych³⁵ ze środków własnych lub zewnętrznych źródeł finansowania, utrzymanie inwestycji w danym regionie przez okres co najmniej 5 lat (a w przypadku małych i średnich przedsiębiorstw – MŚP – co najmniej 3 lat) od dnia zakończenia jej realizacji, a także utrzymanie dotychczasowego poziomu zatrudnienia oraz nowoutworzonych miejsc pracy, w związku z którymi została udzielona pomoc, przez okres co najmniej 5 lat (w przypadku MŚP – 3 lat).

³¹ Gminy są jedynie zobowiązane przesać taką uchwałę do Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów w terminie 30 dni od dnia jej wejścia w życie.

³² Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, Dz. U. Nr 146, poz. 927.

³³ Rozporządzenie to określa warunki ramowe udzielania regionalnej pomocy inwestycyjnej, do której mają zastosowanie przepisy rozporządzenia Komisji (WE) nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej, Dz. Urz. UE L 302 z 01.11.2006, s. 29.

³⁴ Dz. U. Nr 190, poz. 1402.

³⁵ Mogą nimi być zarówno aktywa materialne, jak też wartości niematerialne i prawne, takie jak: grunty, budynki, maszyny i urządzenia, transfer technologii poprzez nabycie praw patentowych, licencji, know-how lub nieopatentowanej wiedzy technologicznej, leasing finansowy, najem, dzierżawa itp.

Uchwały wprowadzające zwolnienia podatkowe bardzo często są także podejmowane na podstawie przepisów o pomocy *de minimis* z uwagi na dość liberalne warunki udzielania tego rodzaju wsparcia, jak również stosunkowo prosty tryb ich podejmowania. Jest to jedyny rodzaj pomocy, w przypadku którego nie jest konieczne określenie jej przeznaczenia, co oznacza, że w uchwale rady gminy nie jest wymagane wskazywanie celu, na jaki muszą być wykorzystane środki finansowe pozostałe u podatnika w wyniku zwolnienia go od podatku. W praktyce programy pomocy *de minimis* – ze względu na brak konieczności przestrzegania restrykcyjnych ograniczeń charakterystycznych dla pomocy regionalnej – często stają się jej swoistym substytutem dla osiągnięcia tych samych celów, tj. tworzenia na terenie gminy warunków dogodnych do inwestowania i rozwoju zatrudnienia³⁶. Z udzielaniem tego rodzaju wsparcia wiążą się jednak pewne obowiązki proceduralne. Przede wszystkim przed uchwaleniem takiej uchwały jej projekt powinien być zgłoszony Prezesowi UOKiK, który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy. Ponadto z korzystaniem ze zwolnień w ramach pomocy *de minimis* łączy się obowiązek wystawiania zaświadczeń przez gminne organy podatkowe³⁷, co w niektórych przypadkach może być kłopotliwe, bowiem są to zwolnienia automatyczne (nabywane na mocy uchwały), bez konieczności składania przez podatnika wniosku i wydawania decyzji.

Stosunkowo rzadko uchwały podatkowe gmin wprowadzające zwolnienia w podatkach i opłatach lokalnych podejmowane są na podstawie aktów prawnych regulujących pomoc w ramach tzw. wyłączeń grupowych³⁸. Wpływa na to stosunkowo wąski zakres tego rodzaju pomocy – zarówno

³⁶ Por. M. Łyczek, *Ułgi i zwolnienia w zakresie podatków lokalnych w kontekście przepisów dotyczących pomocy publicznej* (w:) M. Popławski (red.), *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, Warszawa 2008, s. 152.

³⁷ Por. art. 5 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

³⁸ Zasady udzielania pomocy publicznej w ramach tzw. wyłączeń grupowych są uregulowane w Rozporządzeniu Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznającym niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu (tzw. ogólne rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych), Dz. Urz. UE L 214 z 09.08.2008, s. 3 oraz wydanych na jego podstawie rozporządzeniach Rady Ministrów, takich jak: Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 października 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na szkolenia, Dz. U. Nr 179, poz. 1388, Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 marca 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw, Dz. U. Nr 59, poz. 488, Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 października 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na zatrudnienie pracowników znajdujących się w szczególnie niekorzystnej sytuacji i na zatrudnienie pracowników niepełnosprawnych, Dz. U. Nr 183, poz. 1426.

podmiotowy (np. mali i średni przedsiębiorcy), jak i przedmiotowy (pomoc na szkolenia, pomoc na zatrudnienie), a także dość rygorystyczne warunki jej przyznawania. Jednocześnie projekty takich uchwał (stanowiące programy pomocowe) przewidujące zastosowanie tego rodzaju wsparcia muszą być zaopiniowane przez Prezesa UOKiK w terminie 21 dni od złożenia wniosku³⁹.

Omawiając kwestię zgodności gminnych uchwał wprowadzających zwolnienia podatkowe z przepisami o pomocy publicznej, należy także zauważyć, że w przypadku preferencji stosowanych w podatkach rolnym i leśnym konieczne jest uwzględnienie specyficznych uregulowań dotyczących pomocy w rolnictwie, rybołówstwie oraz leśnictwie⁴⁰. W szczególności tego rodzaju preferencje mogą być udzielane w ramach pomocy *de minimis* do wysokości nieprzekraczającej równowartości 7500 euro.

Jeśli chodzi o indywidualne ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przyznawane podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą przez gminne organy podatkowe, to w przepisach ordynacji podatkowej zostały uregulowane trzy tryby ich udzielania⁴¹. Pierwszy z nich dotyczy ulg, które nie są traktowane jako forma pomocy publicznej, a ich przyznawanie odbywa się na podstawie ogólnych przesłanek przysługujących wszystkim podatnikom, tj. „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”. Drugi tryb obejmuje stosowanie ulg w ramach pomocy *de minimis* na zasadach i warunkach określonych w aktach prawnych dotyczących tego rodzaju wsparcia. Trzeci i ostatni to udzielanie ulg, które stanowią pomoc publiczną dopuszczalną po uwzględnieniu szeregu wymogów wynikających z przepisów szczegółowych. Z reguły do projektów decyzji przyznających ten rodzaj ulg znajduje zastosowanie postępowanie notyfikacyjne z udziałem Prezesa UOKiK, Ministra Rolnictwa oraz Komisji Europejskiej.

³⁹ Na mocy art. 14 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej

⁴⁰ Określonych m.in. w Wytycznych Wspólnoty w sprawie pomocy w sektorze rolnym i leśnym na lata 2007–2013 (Dz. Urz. UE C 319/2006) oraz w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1857/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących działalność związaną z wytwarzaniem produktów rolnych oraz zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 70/2001 (Dz. Urz. UE L 358 z 16.12.2006 r., s. 3), a także rozporządzeniu Komisji (WE) Nr 1535/2007 z dnia 20 grudnia 2007 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy *de minimis* w sektorze produkcji rolnej (Dz. Urz. UE L 337 z 21.12.2007 r.).

⁴¹ Por. art. 67b ordynacji podatkowej.

3

EKONOMICZNE I FINANSOWE ASPEKTY STOSOWANIA PREFERENCJI W WYBRANYCH PODATKACH SAMORZĄDOWYCH NA PRZYKŁADZIE DOŚWIADCZEŃ GMIN MIEJSKICH WOJEWÓDZTWA LUBELSKIEGO

Dla określenia znaczenia preferencji fiskalnych w procesie pobudzania aktywności gospodarczej w gminach równie istotne co analiza uwarunkowań prawnych prowadzenia lokalnej polityki podatkowej wydaje się uwzględnienie aspektów ekonomicznych i finansowych, takich jak wpływ udzielanych preferencji podatkowych na stan budżetów lokalnych, a także na kształtowanie się określonych wskaźników charakteryzujących poziom rozwoju gospodarczego wspólnot samorządowych.

W tym celu dokonano analizy praktycznego wykorzystania gminnych preferencji podatkowych stosowanych w odniesieniu do dwóch wybranych podatków lokalnych, tj. podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych w latach 2009–2011 przez 16 gmin miejskich⁴² oraz 4 miasta na prawach powiatu⁴³ województwa lubelskiego. Dobór zakresu czasowego oraz przestrzennego próby badawczej nie był przypadkowy. Przyjęty okres badawczy przypada bowiem na lata kryzysu gospodarczego, kiedy to problem pobudzania aktywności gospodarczej nabiera szczególnego znaczenia, zwłaszcza w kontekście różnego typu pakietów antykryzysowych podejmowanych zarówno na szczeblu centralnym, jak i lokalnym, a także problemów związanych ze wzrastającym zadłużeniem sektora finansów publicznych. Odwołanie się do doświadczeń gmin miejskich i powiatów grodzkich wynika natomiast z tego, że te jednostki samorządowe z uwagi na charakter i wielkość są stosunkowo zasobne pod względem dochodowym oraz dysponują odpowiednimi potencjałem kadrowym, co pozwala im znacznie częściej niż w przypadku pozostałych typów gmin wykorzystywać w praktyce będące w ich dyspozycji podatkowe narzędzia interwencji lokalnego. Objęcie analizą preferencji stosowanych w podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych jest konsekwencją

⁴² Takich jak: Biłgoraj, Dęblin, Hrubieszów, Krasnystaw, Kraśnik, Lubartów, Łuków, Międzyrzec Podlaski, Puławy, Radzyń Podlaski, Rejowiec Fabryczny, Stoczek Łukowski, Świdnik, Terespol, Tomaszów Lubelski, Włodawa.

⁴³ Tj.: Biała Podlaska, Chełm, Lublin, Zamość.

tego, że daniny te w przypadku analizowanych gmin miejskich stanowiły dwa najbardziej wydajne źródła dochodów podatkowych (których udział w strukturze wpływów podatkowych ogółem w roku 2011 kształtował się – w przypadku podatku od nieruchomości od 73,6% w Międzyrzeczu Podlaskim do 90% w Świdniku, zaś w odniesieniu do podatku od środków transportowych od 1% – w Rejowcu Fabrycznym do 12,3% w Łukowie⁴⁴).

Tabela 1. Zakres wykorzystania i poziom obniżek maksymalnych stawek w podatku od nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą w badanych gminach miejskich woj. lubelskiego w latach 2009–2011

Zakres obniżki (w % stawki maksymalnej)	Liczba gmin stosujących obniżkę maksymalnej stawki podatku od:					
	gruntów zw. z działalnością gospodarczą			od budynków zw. z działalnością gospodarczą		
	2009	2010	2011	2009	2010	2011
0–10	6	7	7	7	6	7
11–20	2	3	3	8	8	8
21–30	7	6	6	5	6	5
pow. 30	5	4	4	–	–	–

Źródło: Opracowanie własne na podstawie uchwał rad badanych gmin w sprawie stawek podatku od nieruchomości obowiązujących w latach 2009–2011 opublikowanych w Dzienniku Urzędowym Województwa Lubelskiego.

Przeprowadzone badania wykazały, że wśród preferencji fiskalnych wykorzystywanych przez badane gminy najistotniejsze znaczenie odgrywały obniżki stawek podatkowych, które w przypadku podatku od nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą wprowadziło aż 18 na 20 badanych gmin, zaś w podatku od środków transportowych – wszystkie analizowane jednostki samorządowe. Jednocześnie wielkość tych obniżek w podatku od środków transportowych była przeciętnie wyższa (w relacji do

⁴⁴ Por. *Wykonanie budżetów jednostek samorządu terytorialnego woj. lubelskiego w 2011 r.*, RIO w Lublinie, Lublin 2012.

obowiązujących w danym roku stawek maksymalnych) niż w podatku od nieruchomości. I tak, w podatku od nieruchomości najwięcej gmin stosowało stawki niższe od stawek maksymalnych o nie więcej niż 10% (por. tabela 1), podczas gdy w podatku od środków transportowych najczęściej obniżka ta oscylowała w przedziale od 21% do 30% stawki maksymalnej (tabela 2), a w przypadku kilku badanych gmin przekraczała nawet 50%.

Tabela 2. Zakres wykorzystania i poziom obniżek maksymalnych stawek w podatku od środków transportowych od wybranych kategorii samochodów ciężarowych w badanych gminach miejskich woj. lubelskiego w latach 2009–2011

Zakres obniżki (w % stawki maksymalnej)	Liczba gmin stosujących obniżkę podatku od samochodów ciężarowych o DMC:								
	pow. 3,5 t do 5,5 t			pow. 5,5 t. do 9 t			pow. 9 t		
	2009	2010	2011	2009	2010	2011	2009	2010	2011
0–10	4	4	3	3	3	1	4	3	–
11–20	6	5	6	3	2	4	2	2	5
21–30	5	6	6	5	5	5	6	6	6
31–40	1	2	2	4	4	4	4	4	2
41–50	4	3	3	3	4	4	3	3	5
pow. 51	–	–	–	2	2	2	1	2	2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie uchwał rad badanych gmin w sprawie stawek podatku od środków transportowych obowiązujących w latach 2009–2011 opublikowanych w Dzienniku Urzędowym Województwa Lubelskiego.

Warto także zauważyć, że w samym podatku od nieruchomości obniżka stawek dla budynków związanych z działalnością gospodarczą była przeciętnie niższa niż w przypadku stawek dla gruntów o tym samym charakterze. Trzeba wreszcie skonstatować, że o ile w przypadku podatku od środków transportowych w latach 2009–2011 można zaobserwować niewielki wzrost średniej wielkości stosowanych obniżek stawek, o tyle w podatku od nieruchomości pozostawały one w całym badanym okresie względnie stabilne, a nawet uległy niewielkiemu spadkowi. Wszystkie powyższe spostrzeżenia mogą świadczyć o tym, że w warunkach kryzysu w badanych jednostkach

samorządowych w prowadzonej polityce podatkowej względy fiskalne przeważały nad stymulacyjnymi, a gminom trudniej było zrezygnować z części należnych wpływów z podatku od nieruchomości, który stanowił najbardziej wydajne źródło ich dochodów podatkowych niż z podatku od środków transportowych, którego waga fiskalna była znacznie mniejsza.

Badane gminy bardzo rzadko decydowały się na zastosowanie dodatkowego narzędzia stymulowania przedsiębiorczości w postaci różnicowania stawek podatkowych. W podatku od nieruchomości z instrumentu tego skorzystało zaledwie 5 gmin (przy czym dotyczyło to głównie stawek od budowli wykorzystywanych do świadczenia usług komunalnych, sporadycznie zaś różnicowano stawki dla nieruchomości związanych z konkretnym rodzajem działalności gospodarczej, np. wprowadzając wyższe obciążenia dla wielkopowierzchniowych obiektów handlowych w Tomaszowie Lubelskim czy też obniżając stawki dla działalności gospodarczej w formie stołówek, bufetów i kiosków szkolnych w Lublinie), natomiast w podatku od środków transportowych kryteria, na podstawie których badane gminy różnicowały stawki, nie tyle zorientowane były na stymulowanie rozwoju przedsiębiorczości, co raczej stanowiły wyraz dbałości o środowisko naturalne (poprzez zastosowanie wyższych stawek dla samochodów niewyposażonych w katalizatory spalin, a także w zależności od wieku pojazdów).

Jeśli chodzi o wykorzystanie przez badane gminy zwolnień podatkowych skierowanych do przedsiębiorców, to stosowane były one na szeroką skalę jedynie w podatku od nieruchomości, podczas gdy w podatku od środków transportowych należały do rzadkości (wprowadzono je bowiem jedynie w jednej badanej gminie). Jednocześnie znaczna ich część – w przeciwieństwie do obniżek stawek, z których korzystać mogą wszyscy przedsiębiorcy – skonstruowana została w taki sposób, by realizować konkretne cele stymulacyjne, takie jak wzrost zatrudnienia, czy wzrost nakładów inwestycyjnych. W ramach tego rodzaju zwolnień w badanych gminach wyodrębnić można cztery ich główne rodzaje.

Pierwszy z nich obowiązujący m.in. w Biłgoraju, Hrubieszowie, Lubarowie, Puławach, Tomaszowie Lubelskim i Białej Podlaskiej polegał na zwolnieniu z całości lub części należnego podatku tych nieruchomości, na których realizowano nowe inwestycje lub też tworzono nowe miejsca pracy związane z nową inwestycją⁴⁵. W tym przypadku wysokość udzielonego

⁴⁵ Zgodnie z rozumieniem terminów „nowa inwestycja” i „nowoutworzone miejsca pracy związane z nową inwestycją” wynikającym z rozporządzenia Komisji (WE) nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r.

zwolnienia podatkowego uzależniona została od takich kryteriów jak: wielkość przedsiębiorstwa, liczba nowoutworzonych miejsc pracy lub też wartość poniesionych nakładów inwestycyjnych. Zwolnienie to najczęściej nie obejmowało nieruchomości zajętych na: działalność handlową (zwłaszcza w przypadku tzw. obiektów wielkopowierzchniowych), stacje paliw, działalność w zakresie pośrednictwa finansowego, bankową, czy ubezpieczeniową.

Drugi typ zwolnień skierowanych do przedsiębiorców zastosowany m.in. w: Dęblinie, Łukowie, Świdniku czy Zamościu miał w swych założeniach realizować zbliżone cele stymulacyjne do pierwszej kategorii, przy czym zwolnienia te miały charakter wieloletni, a okres, na który je przyznawano, był tym dłuższy (sięgając nawet od 4 do 5 lat), im więcej miejsc pracy udało się utworzyć korzystającemu z nich przedsiębiorcy w związku z realizowaną przez niego nową inwestycją (lub też im wyższe nakłady inwestycyjne poniósł on na ten cel). W przypadku tego rodzaju zwolnień najczęściej nie brano pod uwagę wielkości przedsiębiorstwa, a także nie ograniczono dostępności do tych preferencji podatkowych dla niektórych rodzajów działalności.

Trzeci typ zwolnień związany był z udzielaniem preferencji w podatku od nieruchomości w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej na ściśle wyodrębnionych obszarach, np. w „Regionalnym Parku Przemysłowym Świdnik” (zwolnienie dotyczyło nowowyprowadzonych lub też zmodernizowanych budynków i budowli, które były wykorzystywane przez podatnika do prowadzenia przez niego działalności gospodarczej i było przyznawane na okres 3 lat), czy też na terenie „Podstrefy Specjalnej Strefy Ekonomicznej Euro-Park Mielec w Lublinie” (udzielenie zwolnienia związane było z koniecznością utworzenia odpowiedniej liczby nowych miejsc pracy w zależności od wielkości przedsiębiorstwa).

Ostatni typ zwolnień w podatku od nieruchomości obejmował preferencje służące realizacji innych celów stymulacyjnych polegających najczęściej na wspieraniu rozwoju konkretnych rodzajów działalności gospodarczej na terenie badanych gmin. I tak, w Biłgoraju z podatku od nieruchomości zwolniono te z nich, które zajęte były na pod usługi: ciesielskie, kuśnierskie, kowalskie, czy szewskie, a także pod obiekty turystyczne. Podobne zwolnienie dla nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności usługowej (w zakresie usług szewskich, fotograficznych i pralniczych)

w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej, Dz. Urz. UE L 302 z 01.11.2006.

Tabela 3. Skutki udzielonych preferencji podatkowych w podatku od nieruchomości oraz w podatku od środków transportowych w badanych gminach miejskich województwa lubelskiego w relacji do dochodów należnych z danego podatku oraz w relacji do należnych wpływów budżetowych ogółem w latach 2009–2011

Gmina	Skutki udzielonych preferencji podatkowych w relacji do dochodów należnych z danego podatku					Skutki udzielonych preferencji podatkowych w relacji do należnych dochodów budżetowych ogółem						
	2009	2010	2011	2009	2010	2011	2009	2010	2011	2009	2010	2011
Biała Podlaska	21,0%	29,3%	35,7%	56,3%	53,7%	56,4%	2,2%	2,2%	3,3%	0,4%	0,3%	0,3%
Biłgoraj	22,5%	24,5%	26,6%	40,1%	43,1%	45,8%	3,7%	3,3%	4,3%	0,5%	0,4%	0,5%
Chelm	27,3%	28,0%	29,7%	43,1%	45,1%	47,0%	3,0%	2,9%	2,9%	0,3%	0,3%	0,3%
Dęblin	28,3%	24,1%	23,5%	44,5%	43,3%	41,1%	5,4%	4,1%	4,2%	0,3%	0,3%	0,2%
Hrubieszów	17,9%	18,1%	16,6%	36,0%	37,0%	35,3%	3,0%	2,9%	2,4%	0,4%	0,4%	0,3%
Krasnystaw	8,0%	16,7%	18,9%	41,3%	41,5%	48,9%	1,4%	2,7%	3,2%	0,3%	0,3%	0,3%
Kraśnik	44,6%	28,5%	26,3%	59,7%	59,0%	55,6%	5,2%	3,7%	4,0%	0,2%	0,3%	0,3%
Lubartów	16,5%	18,7%	17,8%	40,2%	38,7%	38,1%	2,3%	2,5%	2,2%	0,3%	0,3%	0,3%

Lublin	7,4%	11,2%	11,5%	23,2%	25,4%	31,8%	0,9%	1,2%	1,2%	0,2%	0,2%	0,3%
Łuków	25,0%	28,5%	33,7%	40,7%	42,6%	45,3%	3,5%	3,8%	4,4%	0,8%	0,9%	1,0%
Międzyrzec Podlaski	37,3%	39,1%	36,1%	51,3%	49,4%	51,2%	4,0%	3,7%	3,1%	1,0%	1,0%	0,9%
Puławy	6,5%	6,8%	6,3%	46,9%	44,3%	45,3%	1,8%	1,7%	1,1%	0,2%	0,2%	0,1%
Radzyń Podlaski	20,6%	21,1%	22,0%	37,6%	45,2%	46,9%	2,6%	2,9%	3,0%	0,6%	0,6%	0,7%
Rejowiec Fabryczny	10,5%	11,5%	11,5%	52,1%	53,7%	57,8%	1,4%	1,5%	1,8%	0,1%	0,1%	0,1%
Stoczek Łukowski	36,4%	27,2%	30,6%	16,2%	15,9%	22,1%	5,2%	3,8%	4,5%	0,2%	0,2%	0,4%
Świdnik	20,1%	14,2%	10,9%	47,5%	48,5%	51,5%	2,7%	2,3%	2,4%	0,2%	0,2%	0,1%
Terespol	21,0%	25,8%	24,2%	30,5%	29,8%	30,8%	2,5%	2,1%	2,5%	0,1%	0,2%	0,2%
Tomaszów Lubelski	9,1%	14,4%	14,2%	23,8%	26,9%	27,9%	1,5%	2,1%	2,2%	0,6%	0,5%	0,6%
Włodawa	23,0%	25,0%	23,8%	39,2%	43,3%	44,1%	2,7%	2,4%	2,4%	0,4%	0,3%	0,3%
Zamość	14,5%	14,8%	15,3%	21,5%	24,0%	25,6%	1,3%	1,3%	1,2%	0,1%	0,1%	0,1%
Średnio	20,9%	21,6%	21,8%	39,6%	40,5%	42,4%	2,8%	2,7%	2,8%	0,4%	0,4%	0,4%

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych RIO w Lublinie.

wprowadzono w Rejowcu Fabrycznym. Z kolei w Dęblinie z opodatkowania zwolniono grunty wykorzystywane na potrzeby targowisk, zaś w Kraśniku budynki lub ich części o powierzchni użytkowej do 100 m² zajęte na działalność polegającą na handlu napojami alkoholowymi, w których zamontowano monitoring. W Lublinie zwolnieniem objęto natomiast parkingi i garaże wielopoziomowe.

Tymczasem w podatku od środków transportu badane gminy w zasadzie nie stosowały zwolnień, których celem byłoby pobudzenie przedsiębiorczości. Pewnym wyjątkiem może tu być jedynie Biała Podlaska, na terenie której wprowadzono zwolnienie (zbliżone w swej konstrukcji do omawianych powyżej zwolnień w podatku od nieruchomości) dla środków transportowych należących do przedsiębiorców realizujących na terenie tego miasta nowe inwestycje lub tworzących nowe miejsca pracy związane z tymi inwestycjami.

Dla ukazania skuteczności stosowanych instrumentów podatkowych istotne jest zaprezentowanie wymiernych skutków finansowych podjętych przez badane JST decyzji (tabela 3).

Z danych zawartych powyżej wynika, że w badanym okresie skala uszczerbku w dochodach podatkowych z tytułu udzielonych preferencji podatkowych ulegała w większości badanych gmin stopniowemu wzrostowi, na co wpływ miało jednak nie tyle zwiększanie ich zakresu, co przede wszystkim ograniczenie wpływów z analizowanych podatków wywołane pogarszającą się koniunkturą gospodarczą w kraju. Charakterystyczne jest to, że badane jednostki samorządowe w wyniku przysługującego im władztwa podatkowego decydowały się na rezygnację z blisko 40% należnych wpływów z tytułu podatku od środków transportowych, a tylko z ok. 20% dochodów z podatku od nieruchomości. Jednocześnie skutki finansowe obniżek stawek oraz zwolnień w relacji do dochodów budżetowych ogółem pozostawały w badanym okresie względnie stabilne, stanowiąc w przypadku podatku od nieruchomości ok. 2,7%–2,8%, zaś w odniesieniu do podatku od środków transportu 0,4%.

W celu oceny efektywności i skuteczności omawianych preferencji podatkowych zbadano istnienie zależności pomiędzy ich stosowaniem przez władze samorządowe a wymiernymi rezultatami tych działań po stronie rozwoju aktywności gospodarczej na terenie badanych gmin⁴⁶. Do oceny

⁴⁶ Do pomiaru wykorzystano współczynnik korelacji linowej Pearsona, przy czym trzeba wyraźnie zaznaczyć, że próby kwantyfikacji tego rodzaju zależności są z góry obarczone pewnym błędem z uwagi na

stopnia tego rozwoju wykorzystano dla poszczególnych lat pochodzące z Banku Danych Lokalnych GUS zmienne zależne takie jak: liczba podmiotów gospodarczych funkcjonujących na terenie gminy (w tym prowadzonych przez osoby fizyczne oraz spółek handlowych), liczba nowych podmiotów zarejestrowanych w systemie REGON na 10 tys. mieszkańców, a także stopa bezrobocia oraz liczba osób pracujących oraz podejmujących pracę na terenie gminy⁴⁷.

Z przeprowadzonych badań wynika, że stosowanie preferencji podatkowych w badanych gminach nie przełożyło się wprost na polepszenie określonych parametrów opisujących rozwój gospodarczy tych jednostek samorządowych. Obliczone współczynniki korelacji linowej wykazały na istnienie pewnego niewielkiego związku pomiędzy gminnymi bodźcami fiskalnymi a zmiennymi zależnymi w przypadku podatku od nieruchomości, natomiast w odniesieniu do podatku od środków transportowych wyraźnie brak tego rodzaju zależności. Jest to prawdopodobnie spowodowane tym, że obciążenie tą daniną jest dla przedsiębiorców dużo mniej dotkliwe niż podatkiem od nieruchomości, w związku z czym stosowane w niej preferencje podatkowe nie stanowią dla nich dostatecznie silnego impulsu do zmiany decyzji gospodarczych.

Jeśli chodzi o sam podatek od nieruchomości, to pewien bardzo słaby wpływ na badane zmienne zależne zaobserwować można jedynie w przypadku stosowania przez gminy obniżek stawek podatkowych. Korelacja taka jest zauważalna przede wszystkim pomiędzy redukcją obciążeń podatkowych a takimi parametrami opisującymi stan rozwoju gospodarczego gminy jak: stopa bezrobocia, a także liczba nowych podmiotów gospodarczych zarejestrowanych w REGON na 10 tys. mieszkańców (przy czym związek ten jest wyraźnie silniejszy w przypadku obniżenia stawki podatku od budynków w stosunku do redukcji stawki dla gruntów)⁴⁸. Jednocześnie

mnogość czynników oddziałujących na rozwój gospodarczy danej wspólnoty samorządowej zarówno o charakterze endogenicznym (wśród których polityka podatkowa stanowi tylko jeden komponent), jak też egzogenicznym. (pośród których istotne znaczenie – zwłaszcza w przyjętym okresie badawczym – odgrywała słabnąca koniunktura gospodarcza). Ponadto trudności te wynikają także z tego, że pomiędzy zastosowaniem danego instrumentu podatkowego a jego rezultatami musi upłynąć co najmniej kilka lat, a przyjęty w badaniu trzyletni okres badawczy nie pozwala na w pełni miarodajną ocenę.

⁴⁷ Dostępne na stronie internetowej: www.stat.gov.pl (31.07.2013).

⁴⁸ Wartość współczynnika korelacji waha się od -0,22 w przypadku zależności między redukcją stawki podatku od gruntów a stopą bezrobocia w gminie oraz -0,28 w przypadku analogicznego związku w odniesieniu do stawki od budynków. Z kolei miara związku pomiędzy obniżką stawek a liczbą nowych

nie zaobserwowano zależności między wykorzystaniem zwolnień podatkowych a kształtowaniem się wskaźników charakteryzujących stopień rozwoju gospodarczego gmin, bowiem tego rodzaju preferencje podatkowe (w stosunku do obniżki stawek podatkowych mającej charakter generalny) przynoszą z założenia mniejsze efekty stymulacyjne z uwagi na ich selektywność oraz uzależnienie od konieczności wypełnienia szeregu szczególnych warunków.

4

WNIOSKI KOŃCOWE

Dokonując oceny roli lokalnych preferencji podatkowych jako instrumentów wsparcia przedsiębiorczości, należy wyraźnie podkreślić, że pomimo powszechności ich stosowania przez gminy, w praktyce nie stanowią one dostatecznych stymulantów rozwoju gospodarczego. Podobne wnioski dotyczące braku wyraźnej zależności między charakterem lokalnej polityki podatkowej a atrakcyjnością inwestycyjną gmin płyną także z analizy wyników badań zarówno literatury zagranicznej, jak i krajowej⁴⁹.

Poszukując przyczyn nieskuteczności stymulacyjnej omawianych preferencji podatkowych, należy wskazać na co najmniej trzy główne okoliczności.

Pierwszą z nich jest ograniczony zakres lokalnego władztwa podatkowego gmin. Trzeba tu wskazać zarówno na restrykcje wynikające z Konstytucji RP, jak i z przepisów materialnego prawa podatkowego, czy wreszcie aktów prawnych regulujących zasady udzielania pomocy publicznej. Należy także wspomnieć o zróżnicowaniu granic tego władztwa w konstrukcji poszczególnych podatków samorządowych, wśród których wyodrębnić można także takie, w przypadku których gminy nie dysponują żadnymi

podmiotów gospodarczych zarejestrowanych w REGON na 10 tys. mieszkańców gminy wyniosła odpowiednio 0,32 i 0,43.

⁴⁹ Wskazać tu można m.in. prace L. Levina i D. Renelta a także E. Engena i J. Skinnera, jak również T. Skicy oraz T. Wołowca. Szersze omówienie wyników powyższych badań w: T. Skica, T. Wołowicz, D. Reško, *Stawki podatkowe jako instrument stymulujący rozwój gminy a założenia racjonalnej strategii podatkowej gminy*, Samorząd Terytorialny 2012, nr 12.

możliwościami w dziedzinie kształtowania wysokości obciążeń podatkowych (np. karta podatkowa, czy podatek od czynności cywilnoprawnych).

Drugim czynnikiem jest stosunkowo niska wydajność fiskalna podatków samorządowych. Z przeprowadzonych badań dotyczących gmin miejskich województwa lubelskiego wynika wprawdzie, że podatek od nieruchomości odgrywał najważniejszą rolę w strukturze ich dochodów podatkowych, to jednak jego udział w dochodach budżetowych ogółem stanowił w analizowanym okresie jedynie ok. 13,5%. Z kolei waga fiskalna podatku od środków transportu – mimo iż w większości analizowanych jednostek samorządowych był on drugim pod względem znaczenia źródłem wpływów podatkowych – nie przekraczała 1% ogółu wpływów budżetowych. Niska wydajność tych podatków powoduje, że gminy z trudnością decydują się na uszczuplanie i tak niewielkiego już poziomu dochodów z tego tytułu. Przesłanka ta jest szczególnie istotna w warunkach kryzysu i potrzeby szczególnej dbałości o stan finansów samorządowych, kiedy to jednostki samorządowe przy braku możliwości zrównoważenia swoich budżetów są zmuszone nadać podatkom prymat realizacji funkcji fiskalnej.

Trzecią przyczyną słabego oddziaływania stymulacyjnego lokalnych preferencji fiskalnych wydaje się być relatywnie niska dolegliwość podatków samorządowych dla podmiotów gospodarczych, zwłaszcza w porównaniu z ciężarem podatków państwowych oraz paropodatkowych obciążeń składkami ubezpieczeniowymi. Podatek od nieruchomości stanowi przeciętnie ok. 1–5% kosztów przedsiębiorstwa, zaś udział podatku od środków transportu w tych kosztach nie przekracza z reguły 0,5%⁵⁰. Jednym z najważniejszych warunków skuteczności instrumentów stymulacji podatkowej jest to, by przynosiły one swoim beneficjentom wymierne efekty finansowe, podczas gdy wprowadzane przez gminy redukcje wysokości obciążeń nie są przez firmy na tyle odczuwalne, by mogły wpływać na podejmowane przez nie decyzje gospodarcze.

Powyższe wnioski skłaniają do ponownego rozważenia celowości stosowania przez gminy powyższych instrumentów podatkowych.

W sposób szczególny dotyczy to preferencji w podatku od środków transportowych, w przypadku których nie zaobserwowano jakiegokolwiek związku z parametrami opisującymi stan rozwoju gospodarczego badanych gmin. Wydaje się, że w warunkach pogłębiającego się zadłużenia w budżetach

⁵⁰ T. Skica, *Samorzady a rozwój przedsiębiorczości...*, s. 277.

gmin należy zrezygnować z ich wykorzystywania jako instrumentu wspierania przedsiębiorczości. Jak wykazały przeprowadzone badania, skutki finansowe tych preferencji sięgają ok. 40% należnych wpływów podatkowych, a dla większości firm (poza rzadkimi przypadkami przedsiębiorstw transportowych) wysokość obciążenia podatkiem od środków transportowych nie odgrywa znaczenia w wyborze lokalizacji działalności, a dużo istotniejsze są np. czynniki infrastrukturalne⁵¹.

Jeśli chodzi natomiast o podatek od nieruchomości, to może on przynieść pewne efekty stymulacyjne, o czym decyduje jego najwyższa spośród podatków samorządowych wydajność fiskalna, jak też relatywnie duże znaczenie w strukturze kosztów przedsiębiorstw (zwłaszcza takich, które wykorzystują w prowadzonej działalności nieruchomości o znacznej powierzchni). Stosowanie preferencji w tym podatku ma jednak sens tylko wtedy, gdy są one elementem całościowego systemu wspierania przedsiębiorców przez gminy, a nie incydentalnym instrumentem polityki dochodowej. Obniżanie stawek i wprowadzanie zwolnień w opodatkowaniu nieruchomości odgrywa rolę jako przesłanka lokalizacji działalności gospodarczej tylko wówczas, gdy w innych gminach wstępują porównywalne warunki do inwestowania, a nie stosują one tego rodzaju narzędzi fiskalnych⁵². Jednocześnie z punktu widzenia przedsiębiorców niezwykle istotne jest to, by wprowadzane rozwiązania były stabilne i nie miały charakteru doraźnego i uznaniowego. W związku z tym postulować należy koncentrację przede wszystkim na działaniach polegających na redukcji i utrzymaniu w dłuższym okresie umiarkowanego poziomu stawek podatkowych, których oddziaływanie stymulacyjne jest zdecydowanie największe.

Konkludując, trzeba jeszcze raz wyraźnie zaakcentować potrzebę zmiany dość stereotypowego przekonania o podatkach samorządowych jako najsilniejszych determinantach rozwoju przedsiębiorczości w jednostkach samorządowych. W związku z tym postulować należy dywersyfikację rozwiązań na rzecz wspierania lokalnego rozwoju gospodarczego, które winny koncentrować się przede wszystkim na posunięciach dotyczących sfery wydatków publicznych (zwłaszcza o charakterze infrastrukturalnym) uważanych za najbardziej aktywną i prorozwojową formę pomocy publicznej.

⁵¹ Por. np. wyniki badań prowadzonych przez P. Swianiewicza, J. Łukomską i T. Domańskiego (w.): P. Swianiewicz, J. Łukomska, *Władze samorządowe wobec lokalnego rozwoju gospodarczego; które polityki są skuteczne?*, Samorząd Terytorialny 2004, nr 6.

⁵² T. Skica, *Samorzady a rozwój przedsiębiorczości...*, s. 278.

W ramach polityki dochodowej potrzebne jest natomiast tworzenie kompleksowych systemów preferencji, które winny łączyć łagodną politykę podatkową z niskim poziomem opłat publicznych, a także polityką umiarkowanego wzrostu cen na usługi komunalne.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., Kalinowski M., *Podatek do nieruchomości w świetle orzecznictwa sądów*, Toruń 1994
- Dudar G., Etel L., Presnarowicz S., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Dudzik S., *Działalność gospodarcza samorządu terytorialnego. Problematyka prawna*, Kraków 1998.
- Etel L., *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Etel L., *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Glumińska-Pawlic J., *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych jako element polityki podatkowej organów gmin w warunkach kryzysu* (w:) J. Gliniecka, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Wróblewska (red.), *Prawo finansowe samorządu terytorialnego. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2013.
- Kogut-Jaworska M., *Instrumenty stymulowania lokalnego rozwoju gospodarczego w obszarze gminnej polityki dochodowej* (w:) L. Patrzalek (red.), *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, Poznań-Wrocław 2007.
- Kornberger-Sokołowska E., *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001.
- Kosiedowski W. (red.), *Samorząd terytorialny w procesie rozwoju regionalnego i lokalnego*, Toruń, 2005.
- Łyczek M., *Ulgi i zwolnienia w zakresie podatków lokalnych w kontekście przepisów dotyczących pomocy publicznej* (w:) M. Popławski (red.), *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, Warszawa 2008.
- Markowski K., Kot J., *Ekonomiczne i finansowe instrumentarium polityki przestrzennej*, Samorząd Terytorialny 1992, nr 12.
- Popławski M., Dowgier R., *Uchwały podatkowe – problemy interpretacyjne wynikające z rozstrzygnięć RIO*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów 2004, nr 10.
- Roszkiewicz R., *Narzędzia oddziaływania samorządów terytorialnych na rozwój regionów* (w:) B. Winiarski (red.), *Polityka regionalna kierunki i instrumentacja*, Wrocław 1994.

- Skica T., *Samorządy a rozwój przedsiębiorczości*, Rzeszów 2009.
- Skica T., Wołowicz T., Reško D., *Stawki podatkowe jako instrument stymulujący rozwój gminy a założenia racjonalnej strategii podatkowej gminy*, Samorząd Terytorialny 2012, nr 12.
- Swianiewicz P., Łukomska J., *Władze samorządowe wobec lokalnego rozwoju gospodarczego; które polityki są skuteczne?*, Samorząd Terytorialny 2004, nr 6.
- Wykonanie budżetów jednostek samorządu terytorialnego woj. lubelskiego w 2011 r.*, RIO w Lublinie, Lublin 2012.

AKTY PRAWNE

- Europejska Karta Samorządu Lokalnego* sporządzona w Strasburgu w dniu 15 października 1985 i ratyfikowana przez Rzeczypospolitą Polską w 1993 r., Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607.
- Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej, Dz. Urz. UE L 302 z 01.11.2006.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1857/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących działalność związaną z wytwarzaniem produktów rolnych oraz zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 70/2001, Dz. Urz. UE L 358 z 16.12.2006, s. 3.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*, Dz. Urz. UE L z 28.12.2006.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1535/2007 z dnia 20 grudnia 2007 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy *de minimis* w sektorze produkcji rolnej, Dz. Urz. UE L 337 z 21.12.2007.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu, Dz. Urz. UE L 214 z 09.08.2008.
- Wytyczne Wspólnoty w sprawie pomocy w sektorze rolnym i leśnym na lata 2007–2013*, Dz. Urz. UE C 319/2006.
- Konstytucja RP z 2 kwietnia 1997, Dz. U. Nr 78, poz. 483.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.

- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. z 2012 Nr 749 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o lasach, Dz. U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.
- Ustawa z 13 listopada 2013 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, tekst jedn. Dz. U. z 2008 r. Nr 88, poz. 539 z późn. zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, Dz. U. Nr 146, poz. 927.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 marca 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw, Dz. U. Nr 59, poz. 488,
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 października 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na szkolenia, Dz. U. Nr 179, poz. 1388,
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 października 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na zatrudnienie pracowników znajdujących się w szczególnie niekorzystnej sytuacji i na zatrudnienie pracowników niepełnosprawnych, Dz. U. Nr 183, poz. 1426
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 listopada 1992 r., III SA 1210/92, POP 1994, z. 4, poz. 76,
- Wyrok NSA w Krakowie z dnia 22 lipca 1993 r. SA/Kr 1050/93, Wokanda 1993, nr 12, s. 21
- Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98, POP 2000, z. 6, poz. 168.