

Tomasz WOŁOWIEC*
Miroslaw CIENKOWSKI**

PREFERENCJE W LOKALNYCH PODATKACH MAJĄTKOWYCH A ZACHOWANIA PODMIOTÓW GOSPODARCZYCH

(Streszczenie)

Podstawowym celem polityki podatkowej tak w wymiarze makro- jak i mikroekonomicznym jest realizacja funkcji fiskalnej podatków, sprowadzającej się do gromadzenia dochodów umożliwiających realizację zadań i funkcji przypisanych podmiotom sektora finansów publicznych (SFP) i szerzej – sektora publicznego. Wpływy podatkowe służą również finansowaniu transferów tak w obrębie sektora, jak i na rzecz podmiotów spoza sektora publicznego, przyczyniając się do alokacji środków pomiędzy podatnikami a związkami publicznoprawnymi – państwem a organami jednostek samorządu terytorialnego (JST). Opodatkowanie służy także realizacji funkcji pozafiskalnej (stymulacyjnej), przyjmującej za cel kształtowanie zachowań gospodarczych i społecznych podatników. Ilustrację нефiskalnych celów polityki podatkowej stanowi koncentracja JST na działaniach zakładających zmianę lub przekształcenie obecnego stanu zjawisk oraz stosunków społeczno-ekonomicznych bądź ich ustanie, ewentualnie ograniczenie ich skali. W ramach pozafiskalnych celów podatkowych umiejscawia się funkcję stymulacyjną wspierającą na równi realizację celów społecznych oraz gospodarczych poprzez zachęcanie podatników do podejmowania określonych zachowań.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości; podatki lokalne; decyzje menedżerskie; fiskalne i pozafiskalne funkcje opodatkowania

* Dr hab. prof. nadzw., Zakład Ekonomiki Przedsiębiorstw i Rozwoju Lokalnego, Wydział Administracji i Ekonomii, Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie; Zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju; e-mail: wolowiectomek@gmail.com

** Dr, Instytut Nauk Społecznych, Uczelnia Warszawska im. Marii Skłodowskiej-Curie; e-mail: mirosław.cienkowski@uwmsc.pl

1. Wstęp

Celem artykułu jest analiza roli i znaczenia preferencji podatkowych w majątkowych podatkach lokalnych z perspektywy wpływu na zachowania podmiotów gospodarczych. Analiza obejmuje klasyfikacje ulg i zwolnień podatkowych oraz ocenę ich efektywności ekonomicznej z perspektywy optymalizacji opodatkowania i decyzji podejmowanych przez podmioty gospodarcze. Można przyjąć, iż głównym celem polityki podatkowej, zarówno z perspektywy makro- jak i mikroekonomicznej, jest realizacja funkcji fiskalnej podatków, polegającej na gromadzeniu dochodów podatkowych umożliwiających realizację zadań i funkcji należnych podmiotom sektora finansów publicznych. Dochody podatkowe są wykorzystywane do finansowania transferów budżetowych, m.in. dla sektora publicznego, wpływając na procesy alokacyjne pomiędzy podatnikami a sektorem finansów publicznych¹. Podatki i system podatkowy realizują także pozafiskalne funkcje opodatkowania, wpływając m.in. poprzez ulgi i zwolnienia podatkowe na realizację różnorodnych celów stymulacyjnych, gospodarczych i społecznych (często nadmiernie rozbudowanych i wzajemnie sprzecznych). Przykładem pozafiskalnych celów opodatkowania jest m.in. wykorzystywanie instrumentów podatkowych do wpływania na zmiany struktury ekonomicznej czy społecznej na poziomie gminy².

2. Pojęcie polityki podatkowej. Zarys problemu

Polityka podatkowa stanowi istotny instrument realizacji polityki społeczno-gospodarczej zarówno z perspektywy państwa (sektora publicznego), jak i gmin³. Jak słusznie zauważa Wojciech Dziemianowicz, polityka podatkowa spełnia dwie funkcje⁴: fiskalną (gromadzenie dochodów) oraz pozafiskalną (wykorzystanie po-

¹ Por. **C. Kosikowski, E. Ruśkowski** (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 476 i nn. Także: **M. Cienkowski, T. Wołowiec, J. Soboń**, *Ulg i zwolnienia w podatkach i opłatach lokalnych a realizacja pozafiskalnych funkcji opodatkowania*, *Zeszyty Naukowe ALMAMER Szkoła Wyższa* 2014/3, s. 131–156.

² Por. m.in.: **M. Jamróży**, *Podatkowe instrumenty wspierania rozwoju przedsiębiorstw*, Studia Biura Analiz Sejmowych, Warszawa 2008, s. 89 oraz **A. Gomulowicz, J. Małecki**, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004, s. 230.

³ W artykule analiza polityki podatkowej dotyczy wyłącznie gmin, z uwagi na fakt, że zarówno powiaty, jak i województwa samorządowe nie dysponują własnymi dochodami podatkowymi (nie posiadają tzw. władztwa podatkowego).

⁴ **R. Dziemianowicz**, *Polityka podatkowa jako jeden z elementów zarządzania finansami publicznymi*, w: **S. Owsiak** (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, PWE, Warszawa, 2011, s. 70 i nn.

datków do stymulowania rozwoju społeczno-gospodarczego). W przypadku gmin trudno obie funkcje rozpatrywać oddzielnie, gdyż pełnią one fundamentalną rolę w stymulowaniu rozwoju społeczno-gospodarczego poprzez wykorzystanie polityki podatkowej (ulgi i zwolnienia), tworzenie warunków do rozwoju i wzrostu dobrobytu społeczności lokalnej (np. poprzez tworzenie nowych miejsc pracy)⁵. Należy pamiętać, iż polityka podatkowa na poziomie gminy pozostaje w ścisłym związku z obowiązującym systemem podatkowym w państwie, określającym przedmiot i podmiot opodatkowania oraz sposób ustalania i poboru podatków. Najbardziej pożądanym rozwiązaniem (choć trudnym do zrealizowania) jest zapewnienie wysokich wpływów podatkowych przy jednoczesnym wykorzystaniu funkcji stymulacyjnej opodatkowania, czyli pogodzenie zasady fiskalizmu z jednoczesnym oddziaływaniem na branże istotne z perspektywy rozwoju danej gminy⁶. Wydaje się, iż zbyt liberalna polityka podatkowa w zakresie wysokości stawek podatkowych oraz ulg i zwolnień podatkowych powoduje często nieuzasadnioną rezygnację z dochodów podatkowych, finansujących realizację zadań własnych gminy. Realizując gminną politykę podatkową, należy wziąć również pod uwagę fakt, iż gminy, w których wskaźnik dochodów podatkowych na jednego mieszkańca (wskaźnik G) jest większy od 150% wskaźnika dochodów podatkowych wszystkich gmin w Polsce (wskaźnika Gg), dokonują wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin. Może zatem dojść do paradoksalnej sytuacji, iż gmina, obniżając nadmiernie stawki podatkowe (zakładając ich skuteczność stymulacyjną), naraża się na ryzyko wpłat do budżetu państwa bez wpływu kwot stanowiących różnicę pomiędzy stawką maksymalną a stawką uchwaloną. Gminna polityka podatkowa jest wyrazem zarówno władztwa podatkowego wynikającego z obowiązującego prawa, jak i przejawem realizacji uprawnień wynikających z materialnego prawa podatkowego⁷. Wydaje się, iż gminna polityka podatkowa powinna zachowywać równowagę pomiędzy polityką wspierającą inwestorów a osiągnięciem dochodów własnych.

Można stwierdzić, iż zasadniczym celem gminnej polityki podatkowej powinno być takie kształtowanie zakresu opodatkowania, aby zapewnić zarówno

⁵ Za: **B.Z. Filipiak**, *Polityka podatkowa gmin czy realizacja władztwa podatkowego?*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2015/76/1, s. 221.

⁶ Szerzej na ten temat: **T. Skica, A. Kiebała, T. Wołowicz**, *Stymulowanie lokalnej konkurencyjności gmin na przykładzie podatku od środków transportowych*, *Studia Regionalne i Lokalne* 2011/2, s. 118–139.

⁷ **Z. Filipiak**, *Polityka podatkowa...*, s. 222.

efektywność, jak i przejrzystość lokalnego systemu podatkowego. Efektywność lokalnego systemu podatkowego można zdefiniować jako zabezpieczenie potrzeb finansowych gminy przy zachowaniu perspektyw wzrostu dobrobytu społeczno-gospodarczego. Kompromis pomiędzy celami fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi opodatkowania osiągnąć jest przede wszystkim poprzez zróżnicowanie przedmiotu opodatkowania oraz konstrukcję samych podatków, w tym przede wszystkim przyjęcie określonych stawek, odliczeń i zwolnień podatkowych⁸.

2. Majątek jako przedmiot opodatkowania

Pojęcie „majątku” jest kategorią wieloznaczną i nie zostało nigdzie zdefiniowane w polskim systemie prawa. W szerokim znaczeniu „majątek” rozumiany jest jako ogół aktywów i pasywów należących do określonego podmiotu⁹. Takie określenie majątku przeciwstawiane jest jego wąskiemu ujęciu jako masie majątkowej obejmującej wyłącznie aktywa¹⁰. W sensie prawnym w doktrynie prawa cywilnego majątek rozumiany jest raczej w znaczeniu wąskim.

Podatki majątkowe to ogół podatków związanych z prawami własności. Z punktu widzenia związku pomiędzy ciężarem podatkowym a ponoszącym go podatnikiem wyróżniamy podatki bezpośrednie i pośrednie. O podatku bezpośrednim można mówić w przypadku występowania precyzyjnie określonej zależności pomiędzy obciążeniem podatkowym (rodzajem podatku, jego wysokością, trybem płacenia) a ponoszącym go bezpośrednio podatnikiem. Następuje zatem związek pomiędzy płatnością podatku i bezpośrednim ponoszeniem ciężaru przez podatnika (zbieżność pomiędzy obciążeniem formalnym i materialnym). Podatki bezpośrednie obciążają podatnika w sposób pozostający w ścisłym związku z jego sytuacją dochodową lub majątkową. Do podatków bezpośrednich zalicza się podatki dochodowe oraz podatki majątkowe. Podatki bezpośrednie, a szczególnie majątkowe uważane są za nieprzerzucalne¹¹, ale w rzeczywistości tak nie jest, zatem kryterium jedności podatnika i obciążenia go podatkiem jest

⁸ Por. *Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 5.

⁹ Por. **P. Felis**, *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012, s. 25.

¹⁰ Za: **L. Etel**, **G. Liszewski**, *Podatki majątkowe w Polsce – wybrane problemy*, Raport Nr 209, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Wydział Studiów Budżetowych, Warszawa 2002, s. 5.

¹¹ Szerzej na temat przerzucalności podatków oraz wad i zalet podatków bezpośrednich: **G. Szczodrowski**, *Polski system podatkowy*, PWN, Warszawa 2007, s. 24–26.

niespójne¹². Należy zatem uznać, iż podatki bezpośrednie to te, które są precyzyjnie związane z trwałymi i niezbywalnymi cechami podatnika lub miernikami aktywności gospodarczej, które są do niego przypisane poprzez prawa własności (dochód i majątek)¹³.

Opodatkowanie majątku ma ekonomiczny i prawny aspekt. W aspekcie ekonomicznym podatkiem majątkowym jest podatek, którego źródłem jest majątek podatnika. Jeżeli podatki majątkowe są płacone z uzyskiwanego dochodu, to mają charakter podatków nominalnych. Jeśli zaś źródłem, z którego są płacone podatki jest majątek, to wówczas mamy do czynienia z podatkami majątkowymi realnymi. Podatki majątkowe mogą obciążać zarówno majątek ludności, jak i majątek podmiotów gospodarczych (kryterium podmiotu opodatkowania). Wyróżnić można także podatki majątkowe, które mogą obciążać: posiadanie majątku, nabycie lub zbycie majątku oraz przyrost majątku¹⁴. Ponadto zakresem opodatkowania można objąć całość majątku, jak i poszczególne jego składniki. Podatkiem majątkowym w aspekcie normatywnym jest podatek, który przez elementy konstrukcji prawnej (podmiot i podstawa opodatkowania) powiązany jest z majątkiem¹⁵. Podatki majątkowe stanowią dość zróżnicowaną grupę i różnie są klasyfikowane, tak jak różnie jest klasyfikowany sam majątek i jego przyrost. Można stwierdzić, iż podatki majątkowe (rzeczowe) obciążają władanie majątkiem, jak jego przyrost.

Podatki majątkowe mają wiele zalet:

- 1) są odporne na oszustwa podatkowe, bowiem trudno jest ukryć podstawę opodatkowania (spadek, posiadanie nieruchomości czy gospodarstwa rolnego, jak i fakt np. uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego);
- 2) jako niewuwzględniające indywidualnej sytuacji podatnika – nie dopuszczają do stosowania ulg mających zmniejszyć ciężar podatkowy, gdy jakaś szczególna sytuacja zmniejsza zdolność podatkową podatnika;
- 3) relatywnie prosta konstrukcja podatków majątkowych, poprzez eliminację uwzględniania indywidualnej zdolności dochodowej (brak personalizacji), generuje niskie koszty poboru;

¹² F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, SGH, Warszawa 2004, s. 105.

¹³ Szerzej: A.B. Atkinson, *Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy*, Canadian Journal of Economics 1977/6, s. 590–606.

¹⁴ Por. także: L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Uniwersytet w Białymstoku, Białystok 1998, s. 12–15; idem, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, C.H. Beck 2005, s. 120–124; M. Unisk, *Podatek od nieruchomości – aktualne problemy*, BISP 2006/4, s. 2–3; W. Modzelewski, J. Bielawny (red.), *Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości*, ISP, Warszawa 2008, s. 10–11.

¹⁵ A. Gomułowicz, J. Malecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004, s. 140–141.

- 4) przy ich ustalaniu można łatwiej i skuteczniej oprzeć się naciskom politycznym, bowiem podatek majątkowy (rzeczowy) nie jest powiązany z osobą podatnika, przez to nie wywołuje takiego zainteresowania polityków;
- 5) pozwalają na objęcie opodatkowaniem tych znamion zewnętrznych bogactwa, które nie są możliwe do opodatkowania podatkiem dochodowym, ponieważ nie przynoszą dochodów;
- 6) poprzez opodatkowanie gromadzonego majątku nie krepują – tak jak podatki dochodowe – aktywności inwestycyjnej (ekonomicznej).

Ale mają też wady:

- 1) zakres podatku majątkowego (rzeczowego) jest istotnie ograniczony, dotyczy jedynie zauważalnych przedmiotów opodatkowania;
- 2) przy opodatkowaniu władania majątkiem, jak i jego przyrostu istnieje ryzyko nadmiernego opodatkowania składników majątkowych (stawka niszcząca substancję majątkową) niezależnie od strumieni dochodów generowanych przez majątek czy indywidualnej sytuacji dochodowej (rodzinnej) podatnika;
- 3) często pojęcie majątku jest nieostre prawnie, ale można wyróżnić majątek trwały (lasy, grunty, domy itp.), jak i majątek ruchomy (wierzytelności, papiery wartościowe, dzieła sztuki, prawa własności intelektualnej itp.).

Biorąc pod uwagę specyfikę podatków majątkowych oraz wady i zalety tych form opodatkowania, trudno jest zidentyfikować wspólne cechy konstrukcji podatków majątkowych w krajach OECD¹⁶:

- 1) w gospodarce rynkowej uruchamia się różnorodne instrumenty podatkowe oddziałujące na decyzje osób fizycznych i prawnych dotyczące użytkowania posiadanego przez nie majątku;
- 2) w praktyce są możliwe różne warianty opodatkowania dochodów z majątku – przez odrębny podatek majątkowy (rzeczowy) lub w ramach podatku dochodowego (przychodowego);
- 3) opodatkowaniu może podlegać cały majątek lub tylko uzyskiwany dzięki niemu dochód (opodatkowanie strumienia dochodu lub samego stanu posiadania);
- 4) podatek od majątku przedsiębiorstw publicznych stanowi szczególną formę podatku majątkowego, gdyż opodatkowanie majątku stanowi w tym przypadku swoistą zapłatę;

¹⁶ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996, s. 43–44; także: L. Etel (red.), *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Biuro Studiów i Ekspertyz, Kancelaria Sejmu, Warszawa 2003, s. 7–24.

- 5) opodatkowanie spadków i darowizn wymaga odrębnych modeli i konstrukcji opodatkowania ze względu na ich specyfikę w porównaniu z innymi formami majątku.

Uzasadniając opodatkowanie majątku można odwołać się do zasady ekwiwalentności, zasady zdolności płatniczej oraz zasady polityczno-społecznych reguł redystrybucji dochodów ludności. Zasada ekwiwalentności opiera się na założeniu, że istnieje związek między wysokością obciążeń podatkowych a wartością dóbr i usług publicznych świadczonych na rzecz podatnika. Podatki majątkowe są dobrym przykładem zastosowania tej zasady. Państwo bierze na siebie obowiązek ochrony praw własności, ponosi wydatki związane z tworzeniem i utrzymaniem infrastruktury gospodarczej, stara się zapewnić spokój społeczny sprzyjający pełnemu i swobodnemu korzystaniu z własności. Władze lokalne dbają o stan dróg, sieć wodociągową i kanalizacyjną, zieleń miejską, zapewniają oświetlenie ulic i utrzymanie ich w czystości. Działania takie nie tylko umożliwiają pełniejsze korzystanie z posiadanego majątku, ale również podnoszą jego wartość rynkową. Ze względu na to, iż większość wymienionych wydatków jest finansowana przez władze lokalne, podatki majątkowe zasilają głównie budżety lokalne¹⁷.

3. Klasyfikacja podatków majątkowych

W literaturze podatki majątkowe są różnie klasyfikowane. Wyróżnić możemy cztery grupy klasyfikacyjne podatków majątkowych:

1. Podatki od posiadania majątku (władania majątkiem). W zależności od obowiązującego systemu podatkowego mogą to być podatki od całkowitej wartości majątku należącego do danego podmiotu gospodarczego (majątku ruchomego i nieruchomego, gotówki, wkładów bankowych itp.) lub tylko od określonych jego składników. W polskim systemie podatkowym podatkami zaliczanymi do tej grupy są: podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny oraz podatek od środków transportu.
2. Podatki od przyrostu (przejmowania) majątku. Przedmiotem opodatkowania jest nabycie rzeczy lub praw majątkowych w drodze kupna, darowizny lub spadku. Do tej grupy zalicza się podatek od spadków i darowizn.
3. Podatki od wzrostu wartości posiadanego majątku. Występują, gdy wzrost ten nastąpił z przyczyn niezależnych od właściciela. Przykładem może być opłata

¹⁷ A. Krajewski, *Podatki. Unia Europejska, Polska, Kraje Nadbałtyckie*, PWE, Warszawa 2004, s. 112–113.

adiacencka i renta planistyczna, płacona przez właścicieli nieruchomości z tytułu wzrostu ich wartości wskutek np. finansowanego przez władze lokalne uzbrojenia terenu, podziału geodezyjnego, zmiany planu zagospodarowania przestrzennego itp.¹⁸

4. Podatki od transformacji substancji majątkowej. Są to podatki płacone w przypadku sprzedaży lub zamiany rzeczy lub praw majątkowych na inne rzeczy lub prawa majątkowe (podatek od czynności publiczno-prawnych).

Podstawową właściwością podatków jest to, że zawsze stanowią one strumień finansowy, są bowiem płacone przez odjęcie części innych strumieni generowanych przez podmioty gospodarcze. Aby zapłacić podatek, muszą one oddać część swych dochodów – w wypadku podatku bezpośredniego, lub wydatków – w wypadku podatku pośredniego; obie te wielkości zaliczamy do kategorii ekonomicznych nazywanych strumieniami. Tę cechę podatków nazywamy zatem strumieniową logiką podatku¹⁹. W przypadku podatków majątkowych podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości czy podatku do spadków jest wartość majątku. Strumieniowy charakter podatku oznacza, iż podatnik musi go zapłacić, oddając część strumienia dochodów. Zatem jeśli nie dysponuje takim strumieniem, musi poświęcić zgromadzone oszczędności, ewentualnie zaciągnąć kredyt na spłatę, a finalnie nawet spieniężyć całość lub część posiadanego majątku (spadku). Zatem racjonalny wydaje się postulat, aby podatek majątkowy nie prowadził do uszczuplenia majątku podatnika (substancji majątkowej)²⁰.

4. Klasyfikacja ulg i zwolnień podatkowych

Analiza funkcji, cech konstrukcji podatkowych oraz samego charakteru ulg i zwolnień podatkowych (preferencji) pozwala zauważyć, iż są to formy redukcji poszczególnych elementów techniki podatkowej bądź samej kwoty podatku, a więc są elementem zależnym od innych elementów składowych podatku²¹. W ustawodawstwach w aspekcie doktrynalnym spotykamy: zwolnienia podatkowe, ulgi podatkowe oraz ulgi w zapłacie podatku. W aspekcie normatywnym

¹⁸ Szerzej: **D. Reško, T. Wołowiec**, *Renta planistyczna i opłata adiacencka w planowaniu przestrzennym*, Biuletyn Stowarzyszenia Gmin Uzdrawiskowych RP 2014/2, s. 55–64.

¹⁹ Cyt. za: **J. Żyżyński**, *Budżet i polityka podatkowa*, PWN, Warszawa 2009, s. 177–180.

²⁰ **S. Owsiak**, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2002, s. 156; **J. Żyżyński**, *Budżet...*, s. 178–180.

²¹ Por. **W. Nykiel**, *Ulg i zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy*, w: **A. Pomorska** (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, UMCS, Lublin 2003, s. 96; **J. Gluchowski** (red.), *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, PWN, Warszawa 2002, s. 10.

ulgi to określone w prawie podatkowym: zwolnienia, odliczenia, obniżenia oraz zmniejszenia, powodujące obniżkę wysokości podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Ujęcie normatywne preferencji podkreśla efekt skutku, do jakiego ma prowadzić zastosowanie konkretnej ulgi. Brak efektu (ekonomicznego czy społecznego) świadczy o nieefektywności danej formy preferencji.

Ulgi i zwolnienia podatkowe różnią się między sobą zarówno konstrukcją, jak i celami na nie nałożonymi. Zwolnienia podatkowe określa się jako wyłączenia z zakresu podmiotowego w danym podatku określonej kategorii podmiotów lub przedmiotu danego podatku określonej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych²².

Ulgi podatkowe oznaczają bądź wyłączenie z podstawy opodatkowania lub nienaliczanie od niej określonych kwot, bądź obniżanie samego podatku. Obniżanie podatku w efekcie zastosowania ulg polega na: zmniejszeniu podstawy opodatkowania, obniżeniu stawek podatkowych (łącznie ze stosowaniem stawki 0%) oraz obniżeniu kwoty podatku (odliczeniu od podatku). Zmniejszanie podstawy opodatkowania może polegać na wyłączeniu (nie wliczaniu do podstawy opodatkowania) określonej kwoty, związanej z przedmiotem opodatkowania²³. W odróżnieniu od zwolnienia, w przypadku ulgi wyłączenie dotyczy tylko określonej przepisami ustawy kwoty, a nie całej kategorii stanów faktycznych lub prawnych²⁴.

Oprócz ulg stanowiących elementy konstrukcji podatku, funkcjonują w systemach podatkowych ulgi niebędące elementami konstrukcji żadnych podatków. Określamy je mianem ulg w zapłacie podatku. Ulgi tego typu można podzielić na: ułatwienia w zapłacie niepowodujące zmniejszenia kwoty płaconego podatku (rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności w formie decyzji organu podatkowego czy przeniesienie własności rzeczy i praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe) oraz zmniejszenia kwoty płaconego podatku i zwolnienia

²² Zob. szerzej: **W. Nykiel**, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 20–21.

²³ **M.E. Levy**, *Income Tax Exemptions, An Analysis of Effects of Personal Exemptions on Income Tax Structure*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam 1960, s. 113.

²⁴ Szerzej na temat ulg prorodzinnych w krajach Unii Europejskiej: **T. Wołowicz**, *Opodatkowanie dochodów osób fizycznych w wybranych krajach UE*, w: *Polityka społeczna. Wybrane zagadnienia*, Instytut Polityki i Spraw Socjalnych, Warszawa 2005; **T. Wołowicz**, *Modele podatkowych preferencji prorodzinnych w krajach członkowskich Unii Europejskiej*, *Studia Europejskie* 2004/4; **idem**, *Podatek dochodowy od osób fizycznych instrumentem polityki prorodzinnej*, *Studia z zakresu Prawa Pracy i Polityki Społecznej. Roczniki Naukowe Katedry Prawa i Polityki Społecznej Uniwersytetu Jagiellońskiego* 2003/2004 oraz **W. Wójtowicz**, **P. Smoleń**, *Podatek dochodowy od osób fizycznych – Prorodzinny czy neutralny?*, ABC, Warszawa 1999.

z zapłaty podatku (umorzenie w całości lub części zaległego podatku w formie decyzji organu podatkowego lub zaniechanie poboru podatków w formie rozporządzenia Ministra Finansów).

W stosunku do rozwiązań prawnych z dziedziny prawa podatkowego, w doktrynie dość powszechnie przyjmuje się pogląd, iż podatki i cały system podatkowy powinny być neutralne. Oznacza to, że podatki należy tak konstruować, aby w żadnym razie nie utrudniać istnienia i funkcjonowania podatników, ale także tak, aby nie zawierały żadnych preferencji dla wybranych grup podatników. Opowiadanie się za neutralnością podatkową nie przesądza o negatywnym stosunku do wpływania poprzez preferencje podatkowe na realizację istotnych dla państwa celów pozafiskalnych. Stosowanie różnorodnych preferencji podatkowych może być następstwem uwzględniania równości podatkowej ujmowanej subiektywnie. Równość taka wymaga bowiem dostrzeżenia różnej sytuacji materialnej, rodzinnej czy społecznej podatnika²⁵. Panuje powszechne przekonanie, że ulgi i zwolnienia podatkowe sprzyjają sprawiedliwości podatkowej. Argument sprawiedliwości pozwala przede wszystkim zyskać społeczną akceptację dla zmian w systemie obciążeń fiskalnych. Zarówno w teorii, jak i w praktyce, podatek jest uznawany za obiektywną konieczność. Przymusowość odróżnia podatek od świadczeń dobrowolnych. Podatnicy często i w bardzo różnych sytuacjach powołują się na sprawiedliwość podatkową. Najczęściej utożsamiają przy tym sprawiedliwość z obniżeniem ciężarów podatkowych, a niekiedy z całkowitym ich wyeliminowaniem. Cechy podatku sprawiają, że w podatniku powstaje reakcja obronna przed uszczupleniem jego środków. Oczekując świadczeń ze strony władzy publicznej, jednocześnie może zmierzać do redukcji swoich własnych podatków²⁶.

Należy pamiętać, iż funkcje pozafiskalne mogą być realizowane tylko wtedy, gdy prawidłowo spełniana jest funkcja fiskalna podatków. Jedynie w sytuacji gromadzenia poprzez system podatkowy wystarczających podatkowych dochodów budżetowych możliwe staje się ich dzielenie i przemieszczanie do różnych obszarów działalności czy rezygnowanie przez ustawodawcę z pełnych obciążeń podatkowych – tam gdzie ewentualne pobranie podatku może prowadzić do zniszczenia jego źródła²⁷.

²⁵ Por. **I. Czuma**, *Wstęp*, do: **Z. Lassotówny**, *Opodatkowanie dochodów rodziny*, Lublin 1935.

²⁶ Cyt. za: *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, Raport nr 36 Rady Strategii Społeczno-Gospodarczej przy Prezesie Rady Ministrów, Warszawa 1999.

²⁷ Por. **N. Gajl**, *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa 1992, s. 125 i nn.

5. Pojęcie preferencji podatkowych i ich konsekwencje ekonomiczne

Preferencje podatkowe są substytutem wydatków budżetowych i mogą stanowić alternatywę dla transferów bezpośrednich z budżetu gminy. Z reguły preferencje podatkowe rozproszone są w różnych ustawach (uchwałach) podatkowych, są często ukryte, trudne do zauważenia i nie jest znana ich globalna (łączna) wartość²⁸. Taki stan rzeczy zaburza przejrzystość gospodarki finansowej gminy i stwarza ryzyko niewłaściwej alokacji i dystrybucji środków publicznych. Znajomość istoty i specyfiki preferencji podatkowych ma istotne znaczenie dla właściwego kształtowania celów i kierunków polityki fiskalnej zarówno państwa, jak i jednostek samorządu terytorialnego. Polityka fiskalna umożliwia z jednej strony dokonywanie w toku debaty budżetowej właściwej alokacji i redystrybucji środków publicznych, z drugiej zaś stanowi instrument dokonywania oceny efektywności poszczególnych preferencji i systemu podatkowego jako całości. Warunkiem koniecznym dla ustalenia wartości preferencji podatkowych jest ich zidentyfikowanie. Nie wszystkie rozwiązania podatkowe, które w sensie prawnym stanowią ulgi podatkowe (zwolnienia, odliczenia itp.) są rzeczywistą formą preferencji podatkowej. Niektóre z nich służą jedynie racjonalizacji systemu podatkowego, obniżają koszty poboru podatku lub też wynikają z zobowiązań międzynarodowych lub wspólnotowych i jako takie uznawane są za tzw. standard podatkowy (zakres opodatkowania). Dopiero te rozwiązania, które stanowią typowe odstępstwo od przyjętego standardu opodatkowania można uznać za preferencje podatkowe²⁹.

Nadrzędnym celem polityki podatkowej jest kształtowanie zakresu opodatkowania w taki sposób, aby zapewnić z jednej strony wysoką efektywność fiskalną, a z drugiej przejrzystość systemu podatkowego. Efektywność systemu podatkowego wymaga zachowania kompromisu pomiędzy celami fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi, osiąganego przede wszystkim poprzez zróżnicowanie przedmiotu opodatkowania oraz konstrukcję samych podatków, w tym przede wszystkim przyjęcie określonych stawek, odliczeń i zwolnień podatkowych. Stosowanie tych rozwiązań pozwala uelastyczyć zakres opodatkowania oraz stymulować zachowania podatników w kierunku zgodnym z oczekiwaniami państwa (gminy)³⁰. Preferencje podatkowe stanowią swoistą alternatywę dla

²⁸ Za: *Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 5.

²⁹ Za: *ibidem*, s. 5–6.

³⁰ Cyt. za: *ibidem*, s. 6 i nn.

bezpośrednich transferów budżetowych. Różnica sprowadza się do tego, że wydatkowanie środków z budżetu obejmuje zarówno otrzymanie pieniędzy, jak i ich wydatkowanie, zaś w przypadku preferencji podatkowych przychód jest od razu konsumowany przez wydatek³¹. Kraje na całym świecie wykorzystują preferencje podatkowe jako narzędzie polityki finansowej państwa. Wprowadzając takie rozwiązania podatkowe chcą osiągnąć ściśle określone rezultaty. Do najczęstszych celów wprowadzania preferencji podatkowych zalicza się m.in. zwiększenie progresywności i efektywności systemu podatkowego, stymulowanie konsumpcji określonych dóbr czy wspieranie rozwoju lokalnego (regionalnego) lub określonego sektora (sektorów) gospodarki³².

6. Efektywność stosowanych preferencji

Dla pokazania obszarów i kierunków oddziaływania władz lokalnych w obszarze polityki podatkowej konieczna jest prezentacja wymiernych skutków decyzji gminy o stosowaniu określonych preferencji podatkowych. Obok oczywistych i przewidywalnych konsekwencji, jak spodziewane – okresowe – zmniejszenie dochodów z tytułu podatków i opłat, w stosunku do których podjęto decyzję o obniżeniu ich stawek, warto zwrócić uwagę na pośrednie następstwa stosowania tego typu form wsparcia. Zgodnie z art. 32 ust. 3 ustawy z 13 listopada 2003 roku, o dochodach jednostek samorządu terytorialnego³³, można wskazać wpływ podjętych decyzji na subwencję ogólną. Zgodnie ze wskazanym przepisem, w celu ustalenia części wyrównawczej subwencji ogólnej lub wpłat dokonywanych przez gminę, przyjmuje się dochody, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać, stosując do ich obliczenia górne granice stawek podatków obowiązujące w danym roku. Oceniając skutki obniżenia stawek podatkowych w podatkach lokalnych należy odnieść się także do ich oddziaływania na wpływy z tytułu udziałów w podatku dochodowym od osób prawnych³⁴.

³¹ Cyt. za: *ibidem*, s. 7 i nn.

³² Cyt. za: **L. Villela, A. Lemgruber, M. Jorrottthe**, *Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation*, Inter-American Development Bank, 2010, s. 12; **R. Tokman, J. Rodriguez, C. Marshall S.**, *Las excepciones tributarias como herramienta de política pública*, In Estudios Públicos 2006/102, s. 12.

³³ Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r., o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r., nr 80, poz. 526 z późn. zm.).

³⁴ Por. m.in. **T. Wołowiec, T. Skica**, *The instruments of stimulating entrepreneurship by local government units (LGU's)*, *Ekonomiska Istraživanja-Economic Research* 2013/4, s. 127–146; także: **T. Skica, A. Kiebała, T. Wołowiec**, *Stymulowanie lokalnej konkurencyjności gmin na przykładzie podatku od środków transportowych*, *Studia Regionalne i Lokalne* 2011/2, s. 118–139.

Nie sposób nie zauważyć, że stosowanie preferencji podatkowych nie jest równoznaczne z realizacją pozytywnej stymulacji budżetowej. Literatura, tak krajowa, jak i zagraniczna, także nie dostarcza jednoznacznych dowodów świadczących o tym, że obniżenie stawek podatkowych w sposób automatyczny służy realizacji założonego uprzednio celu pozafiskalnego³⁵. Badania przeprowadzone przez Ross. Levine'a i David. Renelta³⁶ wykazują brak zależności pomiędzy stosowanym przez samorządy instrumentarium fiskalnym a stymulacyjną funkcją opodatkowania. Eric Engen i Jonathan Skinner³⁷ oraz Gian Maria Milesi-Fereti, Enrique Mendoza i Patric Asea³⁸ w swych analizach dowodzą wręcz negatywnego wpływu zmian opodatkowania na założone uprzednio cele pozafiskalne. Jednocześnie pojawiające się sporadycznie pozytywne efekty stymulacji podatkowej, z uwagi na ich wielkość oscylującą w granicach od 0,2 do 0,3% PKB rocznie, przy jednocześnie równych, bądź nawet wyższych kosztach ich uzyskania, uznają za zbyt słabe, aby mogły one zostać wykorzystane do efektywnego stymulowania rozwoju społeczno-ekonomicznego. Podobnie indywidualne badania P. Cashina³⁹, a także prace zespołów: Willi Leibfritz, John Thornton, Alexandra Bibbee⁴⁰ oraz Stefan Folster, Magnus Henrekson⁴¹ i Andrea Bassanini, Stefano Scarpetta⁴² nie potwierdzają w sposób jednoznaczny tezy o występowaniu istotnej statystycznie korelacji pomiędzy wysokością stawek podatkowych a realizacją funkcji stymulującej. Wyniki ich badań dowodzą, że obciążenia fiskalne stanowią tylko jeden z czynników determinujących zachowania podatników. W rezultacie preferencje

³⁵ T. Skica, A. Kiebała, T. Wolowiec, *Stymulowanie...*, s. 129.

³⁶ Por. R. Levine, D. Renelt, *A Sensitivity Analysis of Cross – Country Growth Regressions*, *The American Economic Review* 1992/84/4, s. 942–963.

³⁷ Por. E. Engen, J. Skinner, *Taxation and Economic Growth*, w: *Tax Policy in the Real World*, Cambridge University Press 1999.

³⁸ Por. E. Mendoza, G. M. Milesi-Feretti, P. Asea, *On the ineffectiveness of tax policy in altering long-run growth: Herberger's superneutrality conjecture*, *Journal of Public Economics* 1997/66.

³⁹ Por. P. Cashin, *Government Spending, Taxes, and Economic Growth*, IMF Working Papers 94/92, International Monetary Fund 1994, a także G. Leach, *The negative Impact of taxation on Economic Growth*, New Edition, REFORM, 2003.

⁴⁰ W. Leibfritz, J. Thornton, A. Bibbee, *Taxation and Economic Performance*, OECD Economics Department Working Papers 176, OECD Publishing 1997.

⁴¹ S. Folster, M. Henrekson, *Growth and the public sector: a critique of the critics*, *European Journal of Political Economy*, Elsevier 1999/15(2), s. 337–358.

⁴² A. Bassanini, S. Scarpetta, *The Driving Forces of Economic Growth: Panel Data Evidence for the OECD Countries*, OECD Economic Studies 2001(2), OECD Publishing, s. 10.

podatkowe mogą stanowić o wzmocnieniu pozostałych działań aktywizujących lokalną gospodarkę (lub jej obszary), a nie samodzielnie je zastępować⁴³.

Do podobnych wniosków prowadzą studia literatury krajowej odwołującej się do wyników badań empirycznych prowadzonych w zakresie stymulacyjnego oddziaływania podatków. Wykazują one, że pomiędzy redukcją maksymalnych stawek w podatkach lokalnych a parametrami opisującymi rozwój społeczno-ekonomiczny wspólnot samorządowych występuje bardzo słaby związek. Jako dowód przytoczyć można badania przeprowadzone na reprezentatywnej próbie gmin województwa małopolskiego i lubelskiego⁴⁴. Rezultaty obu niezależnych badań dowodzą, iż siła stymulacyjnego oddziaływania redukcji stawek maksymalnych w pojedynczych podatkach lokalnych oddziałuje na rozwój inicjatyw gospodarczych zdecydowanie słabiej, aniżeli konstruowanie kompleksowych systemów preferencji podatkowych, zakładających, obok obniżek stawek podatkowych, również zwolnienia, odroczenia terminów płatności, a także umorzenia należności podatkowych (strategie podatkowe gmin)⁴⁵.

Przedstawione argumenty prowadzą do wniosku, że kluczem dla skutecznego stymulowania lokalnej gospodarki jest nie tyle sama polityka władz w sferze stawek, co przejrzystość i stabilność systemu podatkowego. Z punktu widzenia przedsiębiorców najistotniejsza jest nie wysokość stawek, czy sama wartość ulg, ale stabilność, przewidywalność i przejrzystość stosowanych rozwiązań podatkowych. Istotne jest, by potencjalni inwestorzy, już na etapie wstępnych rozmów na temat lokalizacji, mogli zapoznać się z systemem ulg i preferencji, z których można korzystać przy spełnieniu określonych warunków⁴⁶. Można powiedzieć, iż system preferencji podatkowych stanowi niewątpliwą atut; niestety sam w sobie nie jest wystarczającą stymulantą dla podejmowania decyzji o lokalizacji (czy rozwoju) działalności gospodarczej⁴⁷.

⁴³ Szerzej: **T. Wołowiec**, *Harmonization of personal income taxation across European Union member states*, Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie, Lublin 2014, s. 63–70.

⁴⁴ **T. Wołowiec**, Podatkowe instrumenty wspierania przedsiębiorczości w powiecie nowosądeckim i limanowskim, Badania Statutowe Zakładu Ekonomii WSB-NLU, Nowy Sącz, 2008–2009 (opracowanie niepublikowane) oraz badania statutowe Zakładu Ekonomiki Przedsiębiorstw i Rozwoju Lokalnego Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji w Lublinie, Lublin 2013–2014 (niepublikowane).

⁴⁵ **T. Skica, A. Kiebała, T. Wołowiec**, *Czy redukcja stawek w podatku od środków transportowych realizuje stymulacyjną funkcję opodatkowania?*, Samorząd Terytorialny 2011/7–8, s. 152–164.

⁴⁶ Za: **W. Dziemianowicz, M. Mackiewicz, E. Malinowska, W. Misiąg, M. Tomalak**, *Wspieranie przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny*, Polska Fundacja Promocji i Rozwoju Małych i Średnich Przedsiębiorstw, Warszawa 2000, s. 9.

⁴⁷ Por. **A. Okraszewska, I. Brzeziński, J. Kwiatkowski**, *Lokalny rozwój gospodarczy w kontekście wstąpienia Polski do Unii Europejskiej*, Fundacja Rozwoju Demokracji Lokalnej, Warszawa 2002.

7. Realizacja celów stymulacyjnych

Analizując politykę kształtowania podatkowych dochodów własnych przez gminy i oceniając ją pod kątem potencjalnego stymulacyjnego oddziaływania, należy stwierdzić, że w zasadzie jedynie podatek od nieruchomości może być wykorzystany dla realizacji celów stymulacyjnych. Zawężenie analizy wyłącznie do podatku od nieruchomości należy uzasadnić potrzebą rozdzielenia skuteczności oddziaływań stymulacyjnych (ocenianej z punktu widzenia adresata bodźca) od ekonomicznego sensu stosowania danego bodźca (analizowanego z punktu widzenia gminy). Sam bodziec może bowiem okazać się skuteczny, lecz równocześnie jego stosowanie niekoniecznie może przekładać się na efekt finansowy po stronie dochodów gminy. W rezultacie trzeba wyraźnie podkreślić, że skuteczność danego instrumentu podatkowego nie zawsze może być łączona z efektywnością. Można zatem poddać analizie trzy przypadki stosowania stymulant fiskalnych.

Przypadek pierwszy występuje wtedy, gdy stosowany przez gminę instrument jest nieefektywny z punktu widzenia dochodów budżetowych (brak wpływów), a przy tym nieskuteczny w kwestii realizacji funkcji stymulacyjnej (brak efektów ekonomicznych i społecznych założonych przez władze lokalne).

Drugi przypadek dotyczy sytuacji, w której gmina stosuje skuteczny instrument stymulacyjnego oddziaływania na procesy społeczne o ekonomiczne, ale jednocześnie instrument ten generuje straty po stronie własnych dochodów podatkowych. W takiej konfiguracji decyzja o jego zastosowaniu bądź rezygnacji z tej formy wsparcia jest nieco bardziej pragmatyczna, a jedynym racjonalnym z punktu widzenia budżetu uzasadnieniem dla jego stosowania jest wzmocnienie przezeń stymulacyjnego oddziaływania innych form wsparcia. Tutaj za przykład może posłużyć podatek od środków transportowych. Do ograniczonego stymulacyjnego oddziaływania tego podatku na procesy ekonomiczne i społeczne należy odnieść się także z innych powodów. Decyzje lokalizacyjne, a nawet szerzej – decyzje „o zakładaniu” podmiotów będących podatnikiem podatku od środków transportowych nie są determinowane wyłącznie przez czynniki natury podatkowej. Potencjalna skuteczność podejmowanych przez gminę działań w sferze preferencji fiskalnych jest mocno ograniczona przez zdecydowanie silniej oddziałujące w tym względzie ustawodawstwo krajowe⁴⁸.

⁴⁸ Za: T. Skica, A. Kiebała, T. Wołowicz, *Czy redukcja stawek w podatku od środków transportowych realizuje stymulacyjną funkcję opodatkowania?*, Samorząd Terytorialny 2011/7–8, s. 152–164.

Pozostając w sferze ulg i zwolnień podatkowych dotyczących podatku od nieruchomości, należy stwierdzić, iż potencjał jego stymulacyjnego oddziaływania wyraźnie przegrywa w konfrontacji z innymi wyznacznikami konkurencyjności gospodarczo-inwestycyjnej gminy. Do grupy owych determinant należą m.in.⁴⁹:

- wartość wytworzonych na terenie danej gminy dóbr i usług;
- korzystna lokalizacja;
- atrakcyjność gminnej infrastruktury technicznej, biznesowej i społecznej;
- atrakcyjność lokalnych zasobów siły roboczej, lokalnych zasobów surowcowych oraz stanu środowiska naturalnego;
- skalę i poziom lokalnego popytu⁵⁰.

Mając na uwadze zaprezentowane fakty, należy z dużym prawdopodobieństwem przyjąć, że oczekiwania dotyczące stymulacyjnego oddziaływania bodźców fiskalnych w podatku od nieruchomości nie znajdują przełożenia w praktyce. Siła i kierunek oddziaływania bodźca fiskalnego polegającego na obniżce stawek podatkowych w tym podatku jest mocno ograniczona. Badania przeprowadzone w 2013 i 2014 roku na próbie 16 gmin województwa małopolskiego także nie wykazały istotnego związku pomiędzy obniżką stawek w podatku od nieruchomości, a przyrostem na terenach gmin stosujących preferencje w tym podatku liczby podmiotów gospodarczych oraz nowych miejsc pracy. Obliczony współczynnik korelacji liniowej Pearsona na poziomie $r_{xy} = 0,11$ ($r_{xy} = 0,12$ w 2014 roku) dowiódł, iż nie występuje statystycznie istotna zależność pomiędzy redukcją stawek przez gmin, a przyrostem na ich terenie liczby podmiotów gospodarczych (firm). Jednocześnie nie zauważono istotnego statystycznie związku pomiędzy wpływem wysokości stawek w tym podatku a decyzjami lokalizacyjnymi podmiotów gospodarczych. Obliczony współczynnik korelacji liniowej Pearsona w tym przypadku wynosił zaledwie $r_{xy} = 0,13$ ($r_{xy} = 0,136$ w 2014 roku), a jego wartość oznaczała, iż nie występuje istotna statystycznie zależność pomiędzy wysokością stawek podatkowych a decyzjami lokalizacyjnymi podmiotów gospodarczych⁵¹. Badania przeprowadzone przez autorów dowodzą, że czynnikami

⁴⁹ Szerzej: **T. Wołowiec, T. Skica**, *The instruments of stimulating entrepreneurship by local government units (LGU's.)*, *Ekonomiska Istraživanja-Economic Research* 2013/4, s. 127–146.

⁵⁰ Por. **T. Wołowiec**, *Finansowe instrumenty wspierania przedsiębiorczości przez gminy*, *Studia Regionalne i Lokalne* 2005/1, Wydawnictwo Centrum Europejskich Studiów Regionalnych i Lokalnych UW, s. 65–81.

⁵¹ Przytoczone dane pochodzą z badań na temat czynników kształtujących decyzje lokalizacyjne firm transportowych na przykładzie wybranych gmin województwa małopolskiego. Badania przeprowadzono w roku 2013 i 2014 w ramach badań własnych autorów.

kluczowymi w kwestii lokalizacji nowych podmiotów gospodarczych i tworzenia miejsc pracy są⁵²:

- 1) infrastruktura (banki, firmy leasingowe, rynek pracy, stan rynku lokalnego) oraz bliskość i dostępność komunikacyjna gminy, jakość ciągów komunikacyjnych;
- 2) bliskość głównych klientów, łatwość realizacji funkcji biznesowych;
- 3) stawki najmu i czynszów oraz stawki podatku od nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej;
- 4) infrastruktura drogowa, wodociągowa, plany zagospodarowania przestrzennego;
- 5) potencjał gospodarczy gminy i perspektywy jej rozwoju.

Trzeci przypadek prezentuje wariant optymalny. Konfiguracja ta łączy efektywność oddziaływania stymulacyjnego wobec adresata bodźca z pożądanym efektem finansowym po stronie dochodów gminy. Wydaje się jednak, że wśród podatków i opłat lokalnych jedynie podatek od nieruchomości może, w ograniczonym zakresie, taką rolę spełniać – ze względu na możliwość zmiany sposobu wykorzystania budynków, gruntów i budowli, która przekłada się na zmiany w zakresie wysokości opodatkowania.

8. Zakończenie

Celem zbudowania podstaw dla racjonalnej (a przez to efektywnej w sferze dochodów budżetowych) polityki podatkowej gminy, konieczne jest wprowadzenie określonych zmian w dotychczasowym podejściu do formułowania ulg i zwolnień podatkowych w sferze podatków i opłat lokalnych. Po pierwsze należy uporządkować (ustabilizować) politykę gminy w obszarze stawek w podatkach i opłatach lokalnych. W tym celu gmina powinna wyeliminować nieskuteczne, a obciążające budżet instrumenty dochodowe takie jak np. preferencyjne stawki w opłatach miejscowej i uzdrowskiej oraz podatku od środków transportowych. Jedynym tytułem podatkowym, który pod pewnymi warunkami i w ograniczonym zakresie spełnia kryteria skutecznego instrumentu wsparcia jest podatek od nieruchomości. Decydują o tym zarówno największa wydajność fiskalna wśród podatków i opłat lokalnych, jak i jego konstrukcja.

⁵² Badania własne autorów na podstawie informacji uzyskanych z 54 gmin województwa małopolskiego, śląskiego i lubelskiego.

Za ważne z punktu widzenia skuteczności działań stymulacyjnych uznać należy zidentyfikowanie, obok fiskalnych, także pozafiskalnych stymulantów oddziałujących na pobudzanie aktywności gospodarczo-społecznej w kierunku pożądanym przez gminę. Z punktu widzenia maksymalizacji efektywności stosowanych w gminie ulg i zwolnień podatkowych bardziej celowe wydaje się wprowadzanie do lokalnego systemu podatkowego wieloletnich ulg podatkowych oraz ewentualne prowadzenie polityki trwałej redukcji stawek w podatku od nieruchomości od niektórych przedmiotów opodatkowania, aniżeli stosowanie krótkookresowych rozwiązań.

Wykorzystywanie podatków w realizowaniu ich funkcji stymulacyjnej, a przy tym odwoływanie się także do wydatkowych instrumentów wsparcia, musi spełniać swoisty „warunek równowagi” między polityką wspierania inwestorów, a realizacją własnych dochodów budżetowych, niezbędnych do realizacji ustawowych zadań własnych gminy. Równocześnie z dużą ostrożnością i pragmatyzmem należy podejść do zakładanego dodatniego efektu netto stosowania ulg i zwolnień podatkowych. Mając świadomość tego, że stosowanie instrumentów dochodowych skutkuje odsunięciem w czasie (i niepewnym) wzrostem wpływów do budżetu, należy mieć uzasadnione wątpliwości wobec kreowania działań stymulacyjnych na tej formie wsparcia. Niska skuteczność stymulacji podmiotów gospodarczych za sprawą podatków i opłat lokalnych wynika także z faktu, iż odznaczają się one stosunkowo niewielkim udziałem w ogólnych kosztach działalności przedsiębiorstw. Mając to na uwadze, gminy często decydują się na podwyższenie stawek w podatkach i opłatach lokalnych do poziomu ustawowego⁵³.

Badania i analizy przeprowadzone przez Monikę Korolewską wskazują, iż polityka dochodowa gmin w zakresie podatku od nieruchomości oddziałuje z reguły dwukierunkowo. Z jednej strony jej zadaniem jest zapewnienie odpowiednich dochodów budżetowych (to oznacza maksymalizowanie wydajności fiskalnej podatku od nieruchomości), z drugiej strony polityce podatkowej w zakresie podatku od nieruchomości powinny również przyświecać cele pozafiskalne, takie jak przyrost nowych podmiotów gospodarczych, wzrost ilości miejsc pracy itp.⁵⁴

⁵³ Za przykład posłużyć może Kraków, który w swej polityce podatkowej na lata 2012–2014 zdecydował o podwyższeniu w tym okresie stawek w podatkach i opłatach lokalnych do pułapów maksymalnie dozwolonych przez ustawodawstwo (por. Załącznik do uchwały Rady Miasta Krakowa z 6 lipca 2011 r., Nr XXI/233/11).

⁵⁴ Za: **M. Korolewska**, *Polityka podatkowa gmin i miast na prawach powiatu w zakresie podatku od nieruchomości a wspieranie przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny*, Studia BAS Nr 1(37) 2014, s. 86 i nn.

Bibliografia

Opracowania:

- Atkinson Anthony Barnes**, *Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy*, Canadian Journal of Economics 1997/6, s. 7–15.
- Bassanini Andrea, Scarpetta Stefano**, *The Driving Forces of Economic Growth: Panel Data Evidence for the OECD Countries*, OECD Economic Studies 2001(2), OECD Publishing, s. 12–19.
- Bończak-Kucharczyk Monika, Herbst Krzysztof, Chmura Krzysztof**, *Jak władze lokalne mogą wspierać przedsiębiorczość*, Fundacja Inicjatyw Społeczno-Ekonomicznych, Polska Fundacja Promocji Małych i Średnich Przedsiębiorstw, Warszawa 1998.
- Cashin Paul**, *Government Spending, Taxes, and Economic Growth*, IMF Working Papers 2003/94/92, s. 237–267.
- Dowgier Rafał, Etel Leonard, Pahl Bogdan, Poplawski Mariusz**, *Leksykon podatków i opłat lokalnych*, ABC Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Dziemianowicz Ryta**, *Polityka podatkowa jako jeden z elementów zarządzania finansami publicznymi*, w: Stanisław Owsiak (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, PWE, Warszawa 2011, s. 69–79.
- Engen Eric, Skinner Jonathan**, *Taxation and Economic Growth*, w: *Tax Policy in the Real World*, Cambridge: University Press, Cambridge 1999, s. 123–130.
- Etel Leonard** (red.), *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Biuro Studiów i Ekspertyz, Kancelaria Sejmu, Warszawa 2003.
- Etel Leonard, Liszewski Grzegorz**, *Podatki majątkowe w Polsce – wybrane problemy*, Raport Nr 209, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Wydział Studiów Budżetowych, Warszawa 2002.
- Etel Leonard**, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, C.H. Beck, Warszawa 2005.
- Etel Leonard, Presnarowicz Sławomir**, *Podatek od środków transportowych. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- Etel Leonard**, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Uniwersytet w Białymstoku, Białystok 1998.
- Felis Paweł**, *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012.
- Filipiak Beata Zofia**, *Polityka podatkowa gmin czy realizacja władztwa podatkowego?*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, seria: Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2012/76/1, s. 12–23.
- Folster Stefan, Henrekson Magnus**, *Growth and the public sector: a critique of the critics*, European Journal of Political Economy 1999/5(2), s. 12–19.
- Gajl Natalia**, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996.
- Gajl Natalia**, *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa 1992.
- Gluchowski Jan** (red.), *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, PWN, Warszawa 2002.
- Gomułowicz Andrzej, Małecki Jerzy**, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004.
- Grądalski Feliks**, *Wstęp do teorii opodatkowania*, SGH, Warszawa 2004.
- Kłosowski Stanisław, Adamski Jan**, *Czynniki wpływające na lokalny rozwój gospodarczy*, w: D.C. Wagner (red.), *Strategie rozwoju gospodarczego miast i gmin*, Municipium, Warszawa 1999, s. 123–134.

- Kogut-Jaworska Monika**, *Instrumenty interwencjonizmu lokalnego w stymulowaniu rozwoju gospodarczego*, CeDeWu, Warszawa 2008.
- Korolewska Monika**, *Polityka podatkowa gmin i miast na prawach powiatu w zakresie podatku od nieruchomości a wspieranie przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny*, Studia BAS 2014/1(37), s. 85–108.
- Krajewska Anna**, *Podatki. Unia Europejska, Polska, Kraje Nadbałtyckie*, PWE, Warszawa 2004.
- Leibfritz Willi, Thornton John, Bibbee Alexandra**, *Taxation and Economic Performance*, OECD Economics Department Working Papers 1997/176, s. 99–126.
- Levine Ross, Renelt David**, *A Sensitivity Analysis of Cross – Country Growth Regressions*, The American Economic Review 1992/84/4, s. 942–963.
- Levy Mikael**, *Income Tax Exemptions, An Analysis of Effects of Personal Exemptions on Income Tax Structure*, Amsterdam: North-Holland Publishing Company, Amsterdam 1960.
- Mendoza Enri, Milesi-Feretti Gian-Maria, Asea Patric**, *On the ineffectiveness of tax policy in altering long-run growth: Herberger's superneutrality conjecture*, Journal of Public Economics 1997/66, s. 293–317.
- Miszczuk Andrzej**, *System podatków i opłat samorządowych w Polsce*, C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Modzelewski Witold, Bielawny Jerzy** (red.), *Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości*, pod red. W. Modzelewskiego i J. Bielawnego, ISP, Warszawa 2008.
- Nykiel Włodzimierz**, *Ulgi i zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, UMCS, Lublin 2003, s. 190–195.
- Nykiel Włodzimierz**, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- Okraśniński Andrzej**, *Gminy mają problemy z długami*, Gazeta Bankowa, 18.02.2010, www.gb.pl; stan na 22.11 2015 r.
- Owsiak Stanisław**, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2002.
- Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Reško Dariusz, Wołowicz Tomasz**, *Renta planistyczna i opłata adiacencka w planowaniu przedsiębiorczym*, Biuletyn Stowarzyszenia Gmin Uzdrowiskowych RP 2014/2, s. 55–64
- Skica Tomasz**, *Instrumenty wspierania przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny (na przykładzie gmin województwa podkarpackiego)*, Samorząd Terytorialny 2008/1–2, s. 23–34.
- Skica Tomasz, Kiebała Andrzej, Wołowicz Tomasz**, *Czy redukcja stawek w podatku od środków transportowych realizuje stymulacyjną funkcję opodatkowania?*, Samorząd Terytorialny 2011/7–8, s. 152–164.
- Skica Tomasz, Kiebała Andrzej, Wołowicz Tomasz**, *Stymulowanie lokalnej konkurencyjności gmin na przykładzie podatku od środków transportowych*, Studia Regionalne i Lokalne 2011/2, s. 118–139.
- Skica Tomasz**, *Samorządy a rozwój przedsiębiorczości. Instrumenty wspierania przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny na przykładzie gmin województwa podkarpackiego*, Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania z siedzibą w Rzeszowie, Rzeszów 2009.
- Swianiewicz Paweł**, *Finanse lokalne: teoria i praktyka*, Municipium, Warszawa 2004.
- System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, Raport nr 36 Rady Strategii Społeczno-Gospodarczej przy Prezesie Rady Ministrów, Warszawa 1999.
- Szczodrowski Grzegorz**, *Polski system podatkowy*, PWN, Warszawa 2007.
- Unisk Mariusz**, *Podatek od nieruchomości – aktualne problemy*, Biuletyn Instytutu Spraw Podatkowych 2006/4, s. 6–12.

- Wójtowicz W., Smoleń P.**, *Podatek dochodowy od osób fizycznych – Prorodzinny czy neutralny?*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1999.
- Wołowicz Tomasz**, *Podatek dochodowy od osób fizycznych instrumentem polityki prorodzinnej*, Studia z zakresu Prawa Pracy i Polityki Społecznej, roczniki naukowe Katedry Prawa i Polityki Społecznej Uniwersytetu Jagiellońskiego 2003/2004, s. 213–240.
- Wołowicz Tomasz**, *Finansowe instrumenty wspierania przedsiębiorczości przez gminy*, Studia Regionalne i Lokalne 2005/1, s. 23–37.
- Wołowicz Tomasz**, *Formy i sposoby aktywizacji gospodarczej polskich gmin uzdrowiskowych a rozwój regionalny*, Studia Regionalne i Lokalne 2002/3, s. 87–104.
- Wołowicz Tomasz**, *Harmonization of personal income taxation across European Union member states*, Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie, Lublin 2014.
- Wołowicz Tomasz**, *Modele podatkowych preferencji prorodzinnych w krajach członkowskich Unii Europejskiej*, Studia Europejskie 2004/4, s. 123–130
- Wołowicz Tomasz**, *Opodatkowanie dochodów osób fizycznych w wybranych krajach UE*, w: *Polityka społeczna. Wybrane zagadnienia*, Instytut Polityki i Spraw Socjalnych, Warszawa 2005, s. 5–8.
- Wołowicz Tomasz, Skica Tomasz**, *The instruments of stimulating entrepreneurship by local government units (LGUs.)*, Ekonomska Istraživanja-Economic Research 2013/4, s. 33–45.
- Żyżyński Jerzy**, *Budżet i polityka podatkowa*, PWN, Warszawa 2009.

Tomasz WOŁOWIEC
Miroslaw CIENKOWSKI

PREFERENCES IN THE LOCAL PROPERTY TAXES AND A DECISIONS OF LOCAL TRADERS

(Summary)

The primary objective of fiscal policy both in terms of macro-and microeconomic function is the implementation of fiscal taxes boil down to revenue collection to implement the tasks and functions associated with public finance sector entities and the wider public sector. Tax revenues are also used to finance transfers both within the industry and to entities outside the public sector, thus contributing to the allocation of resources between taxpayers and unions public law – state and local government authorities. Taxation is the realization of non-tax functions (stimulatory), receiving the goal of shaping social and economic behavior of taxpayers. An illustration of non-fiscal objectives of tax policy is a focus on local government actions which implies a change or transformation of the current state of the phenomena and socio-economic relations, or their cessation or limiting their scale. As part non-fiscal tax purposes shall be inserted into the simulation function support equally the objectives of social and economic by encouraging taxpayers to take certain behaviors. In the area of tax stimulation of the local economy can handle issues such as the structure and forms of doing business, creating and shaping investment decisions, financial and consumer taxpayers, and eventually also the attraction of foreign capital.

Keywords: property taxes; local taxes; manager decisions; tax revenue; fiscal and non-fiscal tax purposes