

# **WPŁYW REGULACJI DOTYCZĄCYCH UDZIELANIA POMOCY PUBLICZNEJ NA STANOWIENIE I STOSOWANIE PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE**

**RAPORT Z BADAŃ EMPIRYCZNYCH**

**dr Rafał Dowgier**  
Katedra Prawa Podatkowego  
Wydział Prawa  
Uniwersytet w Białymstoku

Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych  
na podstawie decyzji numer DEC-2011/01/B/HS5/01091

**Białystok 2014**

## Spis treści

<b>1. Cel naukowy projektu .....</b>	<b>3</b>
<b>2. Znaczenie projektu .....</b>	<b>3</b>
<b>3. Metody badawcze</b>	
<b>3.1. Uwagi ogólne .....</b>	<b>5</b>
<b>3.2. Ankieta skierowana do pracowników urzędów skarbowych .....</b>	<b>7</b>
<b>3.3. Ankieta skierowana do pracowników izb skarbowych .....</b>	<b>8</b>
<b>3.4. Ankieta skierowana do pracowników urzędów celnych .....</b>	<b>9</b>
<b>3.5. Ankieta skierowana do pracowników gminnych organów podatkowych .....</b>	<b>11</b>
<b>3.6. Ankieta skierowana do członków samorządowych kolegiów odwoławczych .....</b>	<b>13</b>
<b>3.7. Ankieta skierowana do pracowników regionalnych izb obrachunkowych .....</b>	<b>14</b>
<b>3.8. Ankieta skierowana do przedsiębiorców .....</b>	<b>16</b>
<b>4. Wyniki badań ankietowych przeprowadzonych wśród pracowników państwowych organów podatkowych</b>	
<b>4.1. Urzędy skarbowe .....</b>	<b>18</b>
<b>4.2. Izby skarbowe .....</b>	<b>23</b>
<b>4.3. Urzędy celne .....</b>	<b>25</b>
<b>4.4. Izby celne .....</b>	<b>29</b>
<b>5. Wyniki badań ankietowych przeprowadzonych wśród pracowników samorządowych organów podatkowych</b>	
<b>5.1. Urzędy gmin .....</b>	<b>31</b>
<b>5.2. Samorządowe kolegi odwoławcze .....</b>	<b>42</b>
<b>6. Wyniki badań ankietowych przeprowadzonych wśród pracowników regionalnych izb obrachunkowych .....</b>	<b>45</b>
<b>7. Wnioski .....</b>	<b>50</b>

---

## 1. Cel naukowy projektu

---

Jedną z podstawowych zasad rządzących wspólnym rynkiem Unii Europejskiej jest ochrona konkurencji. Działania państw członkowskich mogą pozostawać w sprzeczności z tą zasadą, a przez to powodować zakłócenia w funkcjonowaniu wolnego rynku. Jednym z instrumentów stosowanych przez państwo w ramach realizacji szeroko rozumianej funkcji, którą nazwać można wspieraniem gospodarki, są różnego rodzaju preferencje podatkowe (m.in. ulgi i zwolnienia). Tego rodzaju instytucje stanowiące pomoc publiczną, mogą być z punktu widzenia ochrony wolnej konkurencji, zabronione. Z tego wynikają obowiązujące w prawie wspólnotowym ograniczenia związane z udzielaniem takiej pomocy.

W prawie wspólnotowym istnieją kryteria, wg których uznaje się pomoc publiczną (pomoc państwa) za zakazaną. Regulacje te mają jednak w prawie pierwotnym charakter ogólny i kierunkowy. Aktualnie udzielanie pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych w Polsce wiąże się z szeregiem wątpliwości i problemów. Nakazuje to postawić pytanie o przyczyny takiego stanu rzeczy. Przyjąć można, że istnieje konieczność weryfikacji modelu udzielania pomocy publicznej w Polsce w formie ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza pod kątem proceduralnym, z uwzględnieniem specyfiki przede wszystkim stanowienia prawa podatkowego. Musi on odpowiadać wzorcom statuowanym prawem UE, ale jednocześnie uwzględniać uwarunkowania lokalne.

Celem badań było:

- a) dokonanie analizy wszystkich sfer, w których przepisy o pomocy publicznej oddziałują na stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. W tym zakresie konieczne jest wyodrębnienie etapu stanowienia i stosowania prawa podatkowego oraz uwzględnienie poziomu państwa i samorządu, co pozwoli na lepsze odzwierciedlenie specyfiki problemów związanych z tymi sferami;
- b) zidentyfikowanie i analiza problemów związanych z ww. kwestią;
- c) wskazanie propozycji rozwiązań tych problemów.

---

## 2. Znaczenie projektu

---

Za podjęciem badań w zakresie związanym z oddziaływaniem przepisów dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce, przemawiały następujące argumenty:

- a) Problematyka pomocy publicznej w praktyce determinuje prawidłowe funkcjonowanie prawa podatkowego. W zasadzie wszędzie tam gdzie mamy do czynienia z preferencjami podatkowymi (ulgi, zwolnienia, niższe stawki,

zaniechanie poboru podatku) w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, w grę wchodzi analiza regulacji dotyczących pomocy publicznej. Jest to więc problem bardzo powszechny.

b) Waga znaczenia regulacji dotyczących pomocy publicznej jest wprost proporcjonalna do znaczenia w życiu gospodarczym preferencji podatkowych, które z zasady są elementem polityki podatkowej prowadzonej przez państwo lub samorządy. Pomoc publiczna jest aktualnie immanentnym elementem systemu udzielania ulg i zwolnień podatkowych w stosunku do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Z problematyką tą mamy do czynienia m.in. w przypadkach:

- stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w oparciu o przepisy rozdziału 7a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r - Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>,

- stosowania ustawowych ulg i zwolnień w podatkach lokalnych, w szczególności w podatku rolnym oraz w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa (np. prawo do jednorazowej amortyzacji środków trwałych);

- zaniechania poboru podatku,

- wprowadzania w drodze ustawy ulg i zwolnień podatkowych,

- wprowadzania ulg i zwolnień podatkowych w drodze uchwał podatkowych rad gmin.

c) Regulacje z zakresu pomocy publicznej zasadniczo nie należą do prawa podatkowego, ale ich wpływ na tę gałąź prawa wydaje się być duży. Problematiczne jest przy tym to, że z zasady inny jest charakter norm dotyczących pomocy publicznej, a inny dotyczących prawa podatkowego. W tej drugiej sytuacji nacisk kładzie się na określoność i jasność norm, a w prawie pomocy publicznej priorytet ma cel, który ma ono realizować (ochrona wolnej konkurencji). Ma to bezpośrednie przełożenie na charakter norm, które tworzą prawo podatkowe (konkretne) i prawo pomocy (kierunkowe). Należy więc te dwie kwestie pogodzić na etapie stanowienia i stosowania prawa podatkowego.

d) Problematyka stosowania regulacji dotyczących pomocy publicznej w aspekcie prawa podatkowego jest wieloaspektowa. W szczególności wskazać należy na następujące kwestie:

- punktem wyjścia jest sama definicja przedsiębiorcy, jako beneficjenta pomocy, gdyż istnieje dysonans pomiędzy pojmowaniem przedsiębiorcy w prawie krajowym i wspólnotowym, które dotyczy pomocy publicznej. Co więcej prawo podatkowe na swoje potrzeby wprowadza w tym zakresie własne definicje, które mają z zasady węższy charakter niż ten ukształtowany w prawie pomocy publicznej;

---

<sup>1</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm. - dalej zwana w skrócie o.p.

- problematyka oceny pod kątem bezpośredniego stosowania przepisów prawa pierwotnego Unii Europejskiej, czy dana preferencja stanowi w ogóle pomoc publiczną?,
- w przypadku uznania, że mamy do czynienia z pomocą publiczną weryfikacja dopuszczalności udzielenia konkretnego rodzaju pomocy;
- obowiązki formalne (np. zgoda Komisji UE) związane z udzieleniem pomocy;
- kontrola i nadzór nad dopuszczalnością i prawidłowością udzielania pomocy publicznej;
- zwrot nienależnie przyznanej pomocy publicznej.

Zauważyć też należy, iż w zakresie stanowienia prawa podatkowego problematyka pomocy publicznej w o wiele szerszym aspekcie dotyczy gmin, które podejmują uchwały podatkowe niż parlamentu, czy podmiotów wydających przepisy wykonawcze. Ponadto podkreślić trzeba, że zagadnienia te nie dotyczą jedynie organów podatkowych, czy też organów stanowiących normy prawa podatkowego, ale i adresatów tych norm. Przepisy dotyczące pomocy publicznej nakładają na jej beneficjentów określone obowiązki, które muszą oni realizować.

- e) Istnieje potrzeba weryfikacji obecnie funkcjonujących rozwiązań prawnych dotyczących udzielania pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych, w kontekście ich praktycznego znaczenia oraz realizacji stawianych im celów. Docelowo należy wypracować model udzielania pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych, który z jednej strony maksymalnie ułatwiłby ocenę dopuszczalności udzielania pomocy przez organy podatkowe, z drugiej umożliwiłby pomiotom ubiegającym się o pomoc w miarę prostą weryfikację warunków, które muszą spełnić, aby tę pomoc otrzymać.

### **3. Metody badawcze**

---

#### **3.1. Uwagi ogólne**

---

W prowadzonych badaniach wykorzystano metodę empiryczną (badania ankietowe), analityczną (ocena stanu obowiązujących regulacji prawnych) oraz syntetyczną (polegającą na ocenie adekwatności obowiązujących rozwiązań prawnych w konfrontacji z wynikami badań empirycznych).

Badania empiryczne, których dotyczy niniejszy raport, odnosiły się do lat 2012-2013 i skierowane były do dwóch kategorii adresatów. Z jednej strony podmiotów odpowiedzialnych za udzielanie pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych (organy stanowiące, organy stosujące prawo), a także organy nadzoru i kontroli, z drugiej beneficjentów pomocy (przedsiębiorcy).

Ankiety badawcze zostały udostępnione poprzez stronę internetową projektu (<http://pomocpubliczna.uwb.edu.pl>) i mogły być wypełniane z użyciem systemu informatycznego. W przypadku pracowników gminnych organów podatkowych link do ankiety wraz z prośbą o jej wypełnienie został przesłany ze skrzynki poczty elektronicznej projektu ([pomocpubliczna@uwb.edu.pl](mailto:pomocpubliczna@uwb.edu.pl)) do wszystkich gmin w Polsce. Baza adresów została utworzona na podstawie informacji umieszczonych na serwisach www poszczególnych gmin, ewentualnie z wykorzystaniem strony Biuletynu Informacji Publicznej. Prośba o wypełnienie ankiety adresowana była do skarbników gmin, a w przypadku braku adresu poczty elektronicznej tej osoby, na adres referatu finansowego albo adres główny urzędu gminy.

W przypadku samorządowych kolegiów odwoławczych oraz regionalnych izb obrachunkowych, pomocy w przeprowadzeniu badań udzielili odpowiednio Prezes Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Białymstoku prof. zw. dr hab. Dariusz Kijowski oraz Prezes Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku dr Stanisław Srocki. Korzystając z uprzejmości wskazanych osób, poprzez ich instytucje, przekazano pozostałym podmiotom pismo z prośbą o wypełnienie ankiety wraz z odpowiednim linkiem to umożliwiającym.

W przeprowadzeniu badań wśród pracowników państwowych organów podatkowych nieocenionej pomocy udzieliły Pani Wiesława Drózdź - rzecznik Ministerstwa Finansów oraz Pani Sylwia Stelmachowska reprezentująca Służbę Celną, które pomogły w przekazaniu prośby o wypełnienie ankiety odpowiednio do urzędów i izb skarbowych oraz urzędów i izb celnych.

Podjęte działania pozwoliły na uzyskanie wypełnionych w całości lub w części ankiet badawczych od następujących podmiotów: 755 pracowników gminnych organów podatkowych, 100 pracowników regionalnych izb obrachunkowych, 76 pracowników samorządowych kolegiów odwoławczych, 892 pracowników urzędów skarbowych, 276 pracowników izb skarbowych, 68 pracowników urzędów celnych, 22 pracowników izb celnych.

O ile udało się przeprowadzić badania ankietowe w ww. grupach podmiotów, o tyle nie udało się tego zrobić w odniesieniu do przedsiębiorców, a więc potencjalnych beneficjentów pomocy. Z założenia przygotowana ankietka badawcza miała być rozesłana do ogólnopolskich organizacji zrzeszających i reprezentujących przedsiębiorców. Odpowiednie pismo z prośbą o przekazanie linku umożliwiającego wypełnienie ankiety on-line przesłano na adresy internetowe dostępne na stronach internetowych następujących organizacji: Związku Rzemiosła Polskiego, Związku Przedsiębiorców i Pracodawców, Ogólnopolskiej Federacji Stowarzyszeń Kupców i Przedsiębiorców, Inicjatywy Firm Rodzinnych, Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej, Polskiej Konfederacji Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”, Business Centre Club, Krajowej Izby Gospodarczej, Polskiej Organizacji Pracodawców Osób Niepełnosprawnych. Okazało się jednak, że skierowana do ww. podmiotów prośba była bezskuteczna. Co więcej ze strony niektórych organizacji pojawiły się żądania

odpłatności za dostęp do adresów mailowych ich członków (Związek Przedsiębiorców i Pracodawców). W związku z tym prośbę o wypełnienie ankiet skierowano ponownie na adresy poczty elektronicznej Izb Przemysłowo-Handlowych reprezentujących przedsiębiorców z poszczególnych województw (Białystok, Kraków, Łódź, Toruń, Kielce, Poznań, Rzeszów, Katowice, Lublin, Olsztyn, Gdańsk, Szczecin, Gorzów Wielkopolski, Zielona Góra, Wrocław, Opole). Trudno ocenić, czy wskazane wyżej organizacje przekazały swoim członkom prośbę o udział w badaniach, a Ci pozostali bierni, czy też informacji o ankiecie w ogóle nie przekazano. Ostatecznie odzew z ich strony był mniej niż zadawalający (4 ankiety). Nie pozwala to w konsekwencji wywodzenie z nich jakichkolwiek wniosków.

Poniżej przedstawiono treść ankiet dostępnych dla respondentów.

### **3.2. Ankieta skierowana do pracowników urzędów skarbowych**

---

#### **ANKIETA BADAWCZA - URZĘDY SKARBOWE**

**Prośba nie dotyczy informacji niejawnych oraz informacji objętych tajemnicami ustawowo chronionymi.**

#### **Okres badawczy dotyczy lat 2012-2013**

Wyniki badań posłużą opracowaniu projektu badawczego realizowanego po kierunku dr. Rafała Dowgiera na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku pt. Wpływ regulacji dotyczących udzielania pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce, finansowanego na podstawie umowy z Narodowym Centrum Nauki (UMO-2011/01/B/HS5/01091)

#### **1. Województwo:**

- dolnośląskie
- kujawsko-pomorskie
- lubelskie
- lubuskie
- łódzkie
- małopolskie
- mazowieckie
- opolskie
- podkarpackie
- podlaskie
- pomorskie
- śląskie
- świętokrzyskie
- warmińsko-mazurskie
- wielkopolskie
- zachodniopomorskie

#### **2. Kategoria urzędu skarbowego:**

- wyspecjalizowany, dla podatników, o których mowa w art. 5 ust. 9b ustawy o urzędach i izbach skarbowych
- inny

**3. W jakim aspekcie spotkałaś/eś się z koniecznością stosowania przepisów o pomocy publicznej?**

- ulgi uznaniowe
- zwolnienia i ulgi ustawowe (jakie?) .....
- inne (jakie?) .....

**4. Jak ocenisz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?**

- są bardzo skomplikowane
- są skomplikowane
- nie są skomplikowane
- nie mam zdania

**5. Czy spotkałeś się z przypadkiem, w którym przepisy o pomocy publicznej uniemożliwiły zastosowania preferencji podatkowej?**

- nie
- tak (w jakich przypadkach?) .....

**6. Czy w Twojej ocenie stopień skomplikowania przepisów dotyczących pomocy publicznej może skłaniać do odmowy udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, z powołaniem się na uznaniowy charakter takiej ulgi?**

- tak
- nie

**7. Czy w przypadku wniosków o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych udzielanych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą występowały braki formalne związane z wymogami szczegółowymi związanymi z udzielaniem pomocy publicznej (np. brak oświadczeń, zaświadczeń itd.)?**

- nie
- tak (jakie?) .....

**8. Jak oceniasz stan wiedzy podatników, obsługiwanych w urzędzie, w zakresie przepisów dotyczących pomocy publicznej?**

- wysoki
- dostateczny
- niski
- bardzo niski
- brak wiedzy

**9. Czy spotkałaś/eś się z przypadkiem, w którym regulacje związane z pomocą publiczną były powodem wycofania przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych (umorzenie, rozłożenie na raty, odroczenie)?**

- tak
- nie
- nie wiem

**3.3. Ankieta skierowana do pracowników izb skarbowych****ANKIETA BADAWCZA  
- IZBY SKARBOWE**

**Prośba nie dotyczy informacji niejawnych oraz informacji objętych tajemnicami ustawowo chronionymi.**



**Okres badawczy dotyczy lat 2012-2013**

Wyniki badań posłużą opracowaniu projektu badawczego realizowanego po kierunku dr. Rafała Dowgiera na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku pt. Wpływ regulacji dotyczących udzielania pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce, finansowanego na podstawie umowy z Narodowym Centrum Nauki (UMO-2011/01/B/HS5/01091)

**1. Województwo:**

- dolnośląskie
- kujawsko-pomorskie
- lubelskie
- lubuskie
- łódzkie
- małopolskie
- mazowieckie
- opolskie
- podkarpackie
- podlaskie
- pomorskie
- śląskie
- świętokrzyskie
- warmińsko-mazurskie
- wielkopolskie
- zachodniopomorskie

**2. W jakim aspekcie spotkałaś/eś się z koniecznością stosowania przepisów o pomocy publicznej?**

- ulgi uznaniowe
- zwolnienia i ulgi ustawowe (jakie?) .....
- inne (jakie?) .....

**3. Jak ocenisz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?**

- są bardzo skomplikowane
- są skomplikowane
- nie są skomplikowane
- nie mam zdania

**4. Czy naruszenie przepisów o pomocy publicznej było podstawą uchylenia decyzji organu podatkowego pierwszej instancji?**

- nie
- tak (w jakich przypadkach?) .....

**3.4. Ankieta skierowana do pracowników urzędów celnych**

---

**ANKIETA BADAWCZA  
- URZĘDY CELNE**

Prośba nie dotyczy informacji niejawnych oraz informacji objętych tajemnicami ustawowo chronionymi.

Okres badawczy dotyczy lat 2012-2013

Wyniki badań posłużą opracowaniu projektu badawczego realizowanego po kierunku dr. Rafała Dowgiera na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku pt. Wpływ regulacji dotyczących udzielania pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce, finansowanego na podstawie umowy z Narodowym Centrum Nauki (UMO-2011/01/B/HS5/01091)

**1. Województwo:**

- dolnośląskie
- kujawsko-pomorskie
- lubelskie
- lubuskie
- łódzkie
- małopolskie
- mazowieckie
- opolskie
- podkarpackie
- podlaskie
- pomorskie
- śląskie
- świętokrzyskie
- warmińsko-mazurskie
- wielkopolskie
- zachodniopomorskie

**2. W jakim aspekcie spotkałeś/eś się z koniecznością stosowania przepisów o pomocy publicznej?**

- ulgi uznaniowe
- zwolnienia i ulgi ustawowe (jakie?) .....
- inne (jakie?) .....

**3. Jak ocenisz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?**

- są bardzo skomplikowane
- są skomplikowane
- nie są skomplikowane
- nie mam zdania

**4. Czy spotkałeś się z przypadkiem, w którym przepisy o pomocy publicznej uniemożliwiły zastosowania preferencji podatkowej?**

- nie
- tak (w jakich przypadkach?) .....

**5. Czy w Twojej ocenie stopień skomplikowania przepisów dotyczących pomocy publicznej może skłaniać do odmowy udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, z powołaniem się na uznaniowy charakter takiej ulgi?**

- tak
- nie

**6. Czy w przypadku wniosków o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych udzielanych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą występowały braki formalne związane z wymogami szczegółowymi związanymi z udzielaniem pomocy publicznej (np. brak oświadczeń, zaświadczeń itd.)?**

- nie
- tak (jakie?) .....

**7. Jak oceniasz stan wiedzy podatników, obsługiwanych w urzędzie, w zakresie przepisów dotyczących pomocy publicznej?**

- wysoki
- dostateczny
- niski
- bardzo niski
- brak wiedzy

**8. Czy spotkałaś/eś się z przypadkiem, w którym regulacje związane z pomocą publiczną były powodem wycofania przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych (umorzenie, rozłożenie na raty, odroczenie)?**

- tak
- nie
- nie wiem

**3.5. Ankieta skierowana do pracowników gminnych organów podatkowych****ANKIETA BADAWCZA**

Prośba o udzielenie informacji zawartych w ankiecie jest oparta na ustawie z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. Nr 8, poz. 19 z późn. zm.) i nie dotyczy informacji niejawnych oraz informacji objętych tajemnicami ustawowo chronionymi.

Wyniki badań posłużą opracowaniu projektu badawczego realizowanego po kierunku dr. Rafała Dowgiera na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku pt. Wpływ regulacji dotyczących udzielania pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce, finansowanego na podstawie umowy z Narodowym Centrum Nauki (UMO-2011/01/B/HS5/01091)

**1. Województwo:**

- dolnośląskie
- kujawsko-pomorskie
- lubelskie
- lubuskie
- łódzkie
- małopolskie
- mazowieckie
- opolskie
- podkarpackie
- podlaskie
- pomorskie
- śląskie
- świętokrzyskie
- warmińsko-mazurskie
- wielkopolskie
- zachodniopomorskie

**2. Rodzaj gminy**

- miejska
- wiejska
- miejsko-wiejska

**3. Jak ocenisz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?**

- są bardzo skomplikowane
- są skomplikowane
- nie są skomplikowane
- nie mam zdania

**4. Jaki wpływ na wprowadzanie preferencji w podatkach i opłatach lokalnych w formie uchwał rad gmin mają regulacje dotyczące pomocy publicznej?**

- zniechęcają do wprowadzania tych preferencji
- nie mają większego wpływu
- nie mam zdania

**5. Jaki wpływ na udzielanie przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) ulg w spłacie podatków i opłatach lokalnych polegających na umorzeniu, rozłożeniu na raty lub odroczeniu terminu płatności, mają regulacje dotyczące pomocy publicznej?**

- zniechęcają do udzielania tych preferencji
- nie mają większego wpływu
- nie mam zdania

**6. Czy w Twojej gminie regulacje związane z pomocą publiczną były powodem wycofania przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych (umorzenie, rozłożenie na raty, odroczenie)?**

- tak
- nie
- nie wiem

**7. Czy w Twojej gminie regulacje związane z pomocą publiczną były powodem wycofania się przez radę gminy z zamiaru wprowadzenia preferencji podatkowych w formie zwolnień podatkowych lub niższych stawek podatku?**

- tak
- nie
- nie wiem

**8. Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca niższe stawki podatku od nieruchomości, z których korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, a które stanowiły pomoc *de minimis*?:**

- tak
- nie

**9. Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca niższe stawki podatku od środków transportowych, z których korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, a które stanowiły pomoc *de minimis*?:**

- tak
- nie

**10. Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca niższe stawki opłat lokalnych, z których korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, a które stanowiły pomoc *de minimis*?:**

- tak
- nie

**11. Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca zwolnienie z podatku od nieruchomości, z którego korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, przewidująca udzielenie pomocy *de minimis*?:**

- tak
- nie

12. Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca zwolnienie z podatku od nieruchomości, z którego korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, przewidująca udzielenie pomocy publicznej innej niż *de minimis*?:

- nie
- tak (jakiego rodzaju była to pomoc? .....

13. Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca zwolnienie z podatku od środków transportowych, z którego korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, przewidująca udzielenie pomocy *de minimis*?:

- tak
- nie

14. Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca zwolnienie z podatku od środków transportowych, z którego korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, przewidująca udzielenie pomocy publicznej innej niż *de minimis*?:

- nie
- tak (jakiego rodzaju była to pomoc? .....

15. Czy w latach 2012-2013 Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów zgłaszał zastrzeżenia do projektów uchwał przygotowanych przez radę gminy przewidujących udzielanie pomocy *de minimis* w formie preferencji podatkowych?:

- nie
- tak (do jakich uchwał?, jakiego rodzaju była to pomoc? .....

16. W latach 2012-2013 w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych udzielanych na terenie mojej gminy przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta) dominowały ulgi:

- nie stanowiące pomocy publicznej
  - stanowiące pomoc *de minimis*
  - stanowiące pomoc publiczną inną niż *de minimis* (jaką? .....
- .....)
- nie wiem

17. Czy uważasz, że regulacje dotyczące pomocy publicznej ograniczają możliwość prowadzenia przez gminy własnej polityki podatkowej?

- tak
- nie
- nie mam zdania

18. Czy dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, którzy ubiegają się o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, w gminie przewidziano specjalne formularze oświadczeń związanych np. z pozostawianiem wnioskodawcy w trudnej sytuacji ekonomicznej, które dołącza się do wniosku?

- nie
- tak (czego dotyczą? .....

### **3.6. Ankieta skierowana do członków samorządowych kolegiów odwoławczych**

#### **ANKIETA BADAWCZA - SAMORZĄDOWE KOLEGIA ODWOŁAWCZE**

Prośba nie dotyczy informacji niejawnych oraz informacji objętych tajemnicami ustawowo chronionymi.

**Okres badawczy dotyczy lat 2012-2013**

Wyniki badań posłużą opracowaniu projektu badawczego realizowanego po kierunku dr. Rafała Dowgiera na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku pt. Wpływ regulacji dotyczących udzielania pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce, finansowanego na podstawie umowy z Narodowym Centrum Nauki (UMO-2011/01/B/HS5/01091)

**1. Województwo:**

- dolnośląskie
- kujawsko-pomorskie
- lubelskie
- lubuskie
- łódzkie
- małopolskie
- mazowieckie
- opolskie
- podkarpackie
- podlaskie
- pomorskie
- śląskie
- świętokrzyskie
- warmińsko-mazurskie
- wielkopolskie
- zachodniopomorskie

**2. W jakim aspekcie spotkałaś/eś się z koniecznością stosowania przepisów o pomocy publicznej?**

- ulgi uznaniowe
- zwolnienia i ulgi ustawowe (jakie?) .....
- inne (jakie?) .....

**3. Jak ocenisz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?**

- są bardzo skomplikowane
- są skomplikowane
- nie są skomplikowane
- nie mam zdania

**4. Czy spotkałaś/eś się z sytuacją, w której naruszenie przepisów o pomocy publicznej było podstawą uchylenia decyzji organu podatkowego pierwszej instancji?**

- nie
- tak (w jakich przypadkach?) .....

**5. Czy w analizowanym okresie pojawiały się sprawy dotyczące pomocy publicznej innej niż pomoc *de minimis* (np. na szkolenia, na zatrudnienie i inne wskazane w art. 67b § 1 pkt 3 ordynacji podatkowej)?**

- nie
- tak (w jakie?) .....

**6. Czy Pani/a zdaniem w sprawie dotyczącej zastosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych konieczne jest badanie, czy podatnik spełnia warunki skorzystania z pomocy, jeżeli uprzednio wykazano brak istnienia ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego?**

- nie
- tak

### **3.7. Ankieta skierowana do pracowników regionalnych izb obrachunkowych**

#### **ANKIETA BADAWCZA - REGIONALNE IZBY OBRACHUNKOWE**

Prośba nie dotyczy informacji niejawnych oraz informacji objętych tajemnicami ustawowo chronionymi.

Okres badawczy dotyczy lat 2012-2013

Wyniki badań posłużą opracowaniu projektu badawczego realizowanego po kierunku dr. Rafała Dowgiera na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku pt. Wpływ regulacji dotyczących udzielania pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce, finansowanego na podstawie umowy z Narodowym Centrum Nauki (UMO-2011/01/B/HS5/01091)

**1. Czy w latach 2012-2013 Państwa RIO sygnalizowała w rozstrzygnięciach nadzorczych uchybienia w postaci różnicowania przez gminy stawek podatków i opłat lokalnych dotyczących przedsiębiorców bez uwzględnienia ograniczeń wynikających z przepisów o pomocy publicznej (np. błędne uznanie, że nie jest to pomoc publiczna):**

- nie
- tak

**2. Czy w latach 2012-2013 Państwa RIO sygnalizowała w rozstrzygnięciach nadzorczych uchybienia w postaci wprowadzania przez gminy zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych dotyczących przedsiębiorców bez uwzględnienia ograniczeń wynikających z przepisów o pomocy publicznej (np. błędne uznanie, że nie jest to pomoc publiczna):**

- nie
- tak

**3. Czy w latach 2012-2013 Państwa RIO sygnalizowała w rozstrzygnięciach nadzorczych uchybienia w postaci braku przesłania projektu uchwały w sprawie pomocy *de minimis* innej niż pomoc w rolnictwie lub do Prezesa UOKiK celem zaopiniowania w trybie art. 7 ust. 3 ustawy o postępowaniach w sprawach dotyczących pomocy publicznej:**

- nie
- tak

**4. Czy w latach 2012-2013 Państwa RIO sygnalizowała w rozstrzygnięciach nadzorczych uchybienia w postaci braku notyfikacji przez gminę projektu uchwały przewidującej zwolnienia z podatku od nieruchomości lub podatku od środków transportowych:**

- nie
- tak

**5. Czy w latach 2012-2013 Państwa RIO sygnalizowała w rozstrzygnięciach nadzorczych uchybienia w postaci naruszenie przez uchwałę rady gminy warunków udzielenia pomocy regionalnej w postaci zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, wynikających z rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 05.08.2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną:**

- nie
- tak (na czym polegało? .....

**6. Czy w latach 2012-2013 w badanych przez Państwa RIO uchwałach przewidujących zwolnienia stanowiące pomoc publiczną wprowadzono przepisy regulujące skutki prawne utraty prawa do zwolnienia w sposób sprzeczny z ustawą np. w każdym przypadku zapłata zaległości podatkowej z odsetkami, gdy ustawa Ordynacja podatkowa dla powstania zobowiązania przy osobach fizycznych wymaga uprzedniego doręczenia decyzji, a zatem nie może być mowy o zaległości podatkowej, gdy takiej decyzji podatnik uprzednio nie otrzymał:**

- nie
- tak (jakie zapisy kwestionowano? .....

**7. Jakie inne, niż wskazane w poprzednich pytaniach przyczyny, były podstawą do kwestionowania w latach 2012-2013 przez Państwa RIO uchwał rad gmin wprowadzających preferencje podatkowe, ze względu na naruszenie przepisów dotyczących pomocy publicznej:**

- brak takich przyczyn
- inne przyczyny (.....)

**8. Czy Państwa RIO żądała w trybie art. 88 ustawy o samorządzie gminnym wyjaśnień od gmin, w celu ustalenia, czy uchwalona preferencja podatkowa spełnia przesłanki uznania jej za pomoc publiczną, o których mowa w art. 107 ust. 1 TFUE (wcześniej art. 87 ust. 1 TWE)?**

- nie
- tak

### **3.8. Ankieta skierowana do przedsiębiorców**

#### **ANKIETA BADAWCZA - PRZEDSIĘBIORCY**

Wyniki badań posłużą opracowaniu projektu badawczego realizowanego po kierunku dr. Rafała Dowgiera na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku pt. Wpływ regulacji dotyczących udzielania pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce, finansowanego na podstawie umowy z Narodowym Centrum Nauki (UMO-2011/01/B/HS5/01091)

#### **1. Województwo:**

- dolnośląskie
- kujawsko-pomorskie
- lubelskie
- lubuskie
- łódzkie
- małopolskie
- mazowieckie
- opolskie
- podkarpackie
- podlaskie
- pomorskie
- śląskie
- świętokrzyskie
- warmińsko-mazurskie
- wielkopolskie
- zachodniopomorskie



**2. Wielkość przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej:**

- mikroprzedsiębiorca
- mały przedsiębiorca
- średni
- inny

**3. Czy w latach 2011-2013 korzystali Państwo z pomocy publicznej w jakiegokolwiek formie?**

- tak
- nie

**4. Czy w latach 2011-2013 korzystali Państwo z pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych (ulgi, zwolnienia, niższe stawki podatku itp.?)**

- nie
- tak

**5. Uzyskana przez Państwa pomoc publiczna w formie preferencji podatkowych dotyczyła:**

- podatków stanowiących dochód budżetu państwa
- podatków stanowiących dochód budżetu gminy
- nie korzystałem z żadnych form pomocy w formie preferencji podatkowych

**6. Jak oceniacie Państwo przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?**

- są bardzo skomplikowane
- są skomplikowane
- nie są skomplikowane
- nie mam zdania

**7. Jaki wpływ, w Państwa ocenie, na ubieganie się o preferencje podatkowe mają regulacje dotyczące pomocy publicznej?**

- zniechęcają do ubiegania się o te preferencje
- nie mają większego wpływu
- nie mam zdania

**8. Czy regulacje związane z pomocą publiczną były w Państwa przypadku powodem wycofania się z ubiegania się o pomoc publiczną w formie preferencji podatkowych:**

- tak
- nie

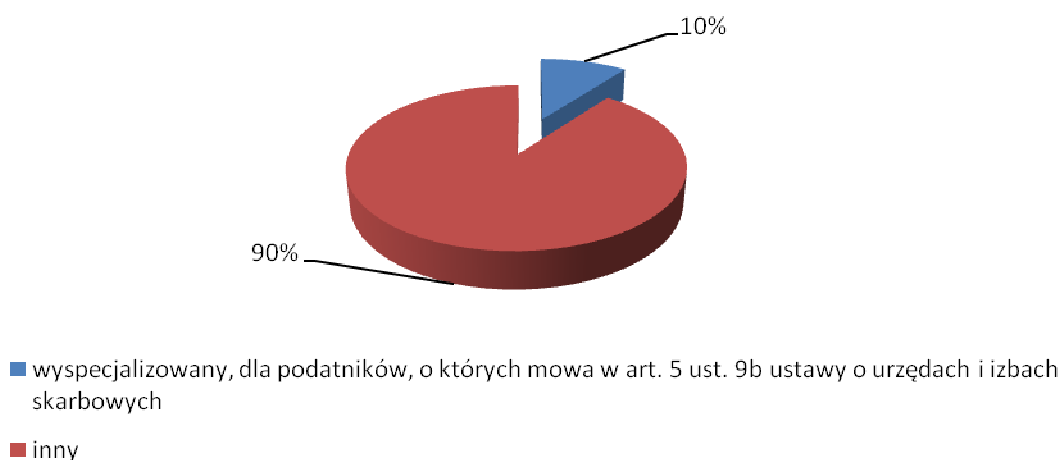
**9. Czy zmienilibyście Państwo coś w systemie udzielania pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych w Polsce?**

- nie
- tak (co? .....

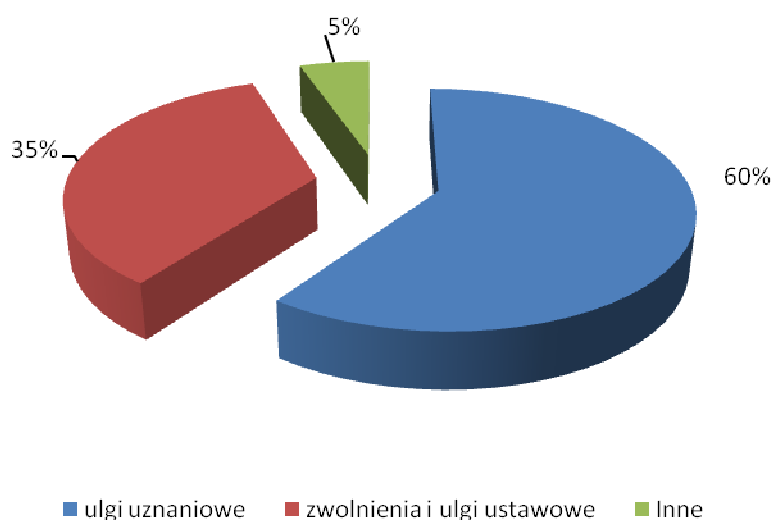
#### 4. Wyniki badań ankietowych przeprowadzonych wśród pracowników państwowych organów podatkowych

##### 4.1. Urzędy skarbowe

### Kategoria urzędu skarbowego:



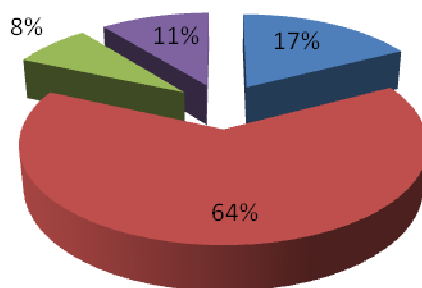
### W jakim aspekcie spotkałaś/eś się z koniecznością stosowania przepisów o pomocy publicznej?



W kategorii „inne” wskazywano:

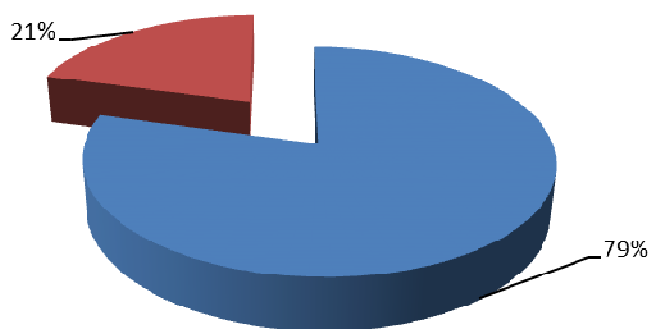
- jednorazową amortyzację środków trwałych,
- wydawanie zaświadczeń o pomocy *de minimis*,
- wydawanie zaświadczeń o pomocy publicznej w związku z wydatkowaniem środków z Zakładowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych;
- spory przez sądami administracyjnymi (WSA, NSA);
- zwolnienie w specjalnych strefach ekonomicznych;
- dotacje, dofinansowania, gwarancje bankowe;
- umorzenie kosztów egzekucyjnych;
- dotacje przedmiotowe do posiłków sprzedawanych w barach mlecznych.

### Jak ocenisz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?



■ są bardzo skomplikowane ■ są skomplikowane ■ nie są skomplikowane ■ nie mam zdania

### Czy spotkałeś się z przypadkiem, w którym przepisy o pomocy publicznej uniemożliwiły zastosowania preferencji podatkowej?

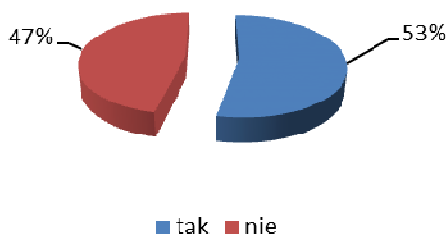


■ nie ■ tak

Udzielając odpowiedzi twierdzącej wskazywano na następujące przypadki:

- brak możliwości zastosowania pomocy *de minimis* w przypadkach, gdy przedsiębiorca spełniał kryteria przewidziane w prawie krajowym w zakresie podlegania procedurze upadłościowej, lub gdy spełniał kryteria przedsiębiorstwa zagrożonego, zawarte w pkt 9-12 Wytocznych Wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw<sup>2</sup>;
- kolizja przesłanki ważnego interesu podatnika z zakazem udzielania pomocy *de minimis* przedsiębiorcy w trudnej sytuacji ekonomicznej;
- przekroczenie dopuszczalnej intensywności pomocy publicznej, np. przy jednorazowej amortyzacji;
- brak przedłożenia dokumentów niezbędnych do udzielenia ulgi.

**Czy w Twojej ocenie stopień skomplikowania przepisów dotyczących pomocy publicznej może skłaniać do odmowy udzielenia ulgi w splate zobowiązań podatkowych, z powołaniem się na uznaniowy charakter takiej ulgi?**



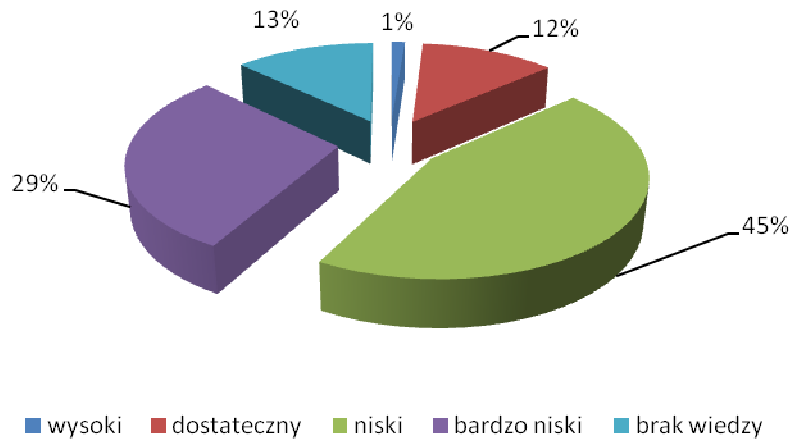
<sup>2</sup> Dz.Urz.UE C 244 z 1 października 2004r.



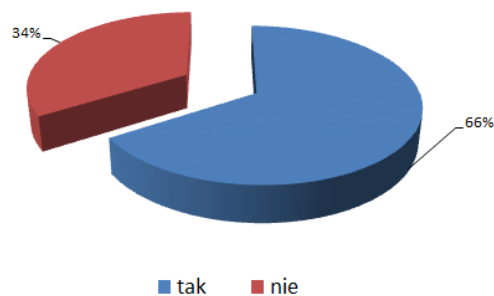
Wśród przykładowych braków formalnych wskazywano:

- brak informacji o uzyskanej pomocy (dominujący brak formalny),
- brak zaświadczeń o uzyskanej pomocy (dominujący brak formalny),
- niekompletnie wypełnione formularze wymagane przy ubieganiu się o pomoc,
- brak wskazania o jaką pomoc zwraca się wnioskodawca,
- brak danych o bieżącej sytuacji finansowej wnioskodawcy.

### Jak oceniasz stan wiedzy podatników, obsługiwanych w urzędzie, w zakresie przepisów dotyczących pomocy publicznej?

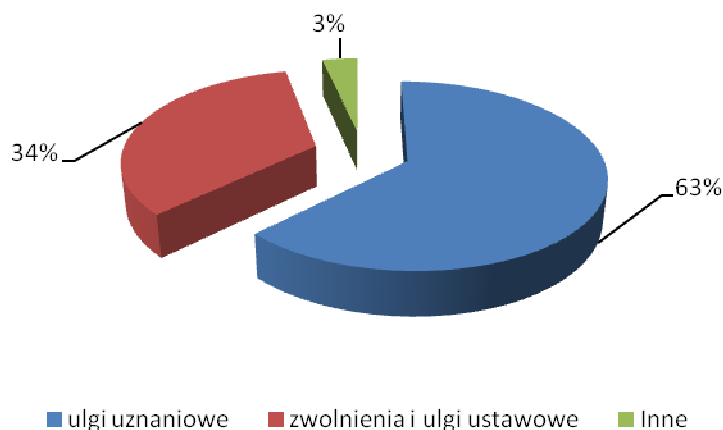


### Czy spotkałaś/eś się z przypadkiem, w którym regulacje związane z pomocą publiczną były powodem wycofania przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych (umorzenie, rozłożenie na raty, odroczenie)?



## 4.2. Izby skarbowe

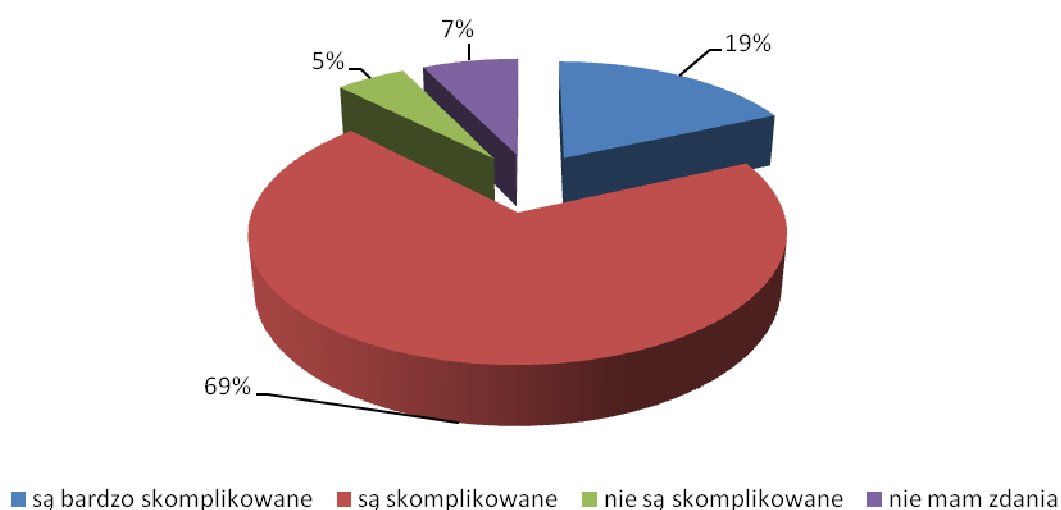
### W jakim aspekcie spotkałaś/eś się z koniecznością stosowania przepisów o pomocy publicznej?



W kategorii „inne” wskazywano:

- jednorazową amortyzację środków trwałych,
- pomoc dla zakładów pracy chronionej,
- dotacje dla barów mlecznych.

### Jak ocenisz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?





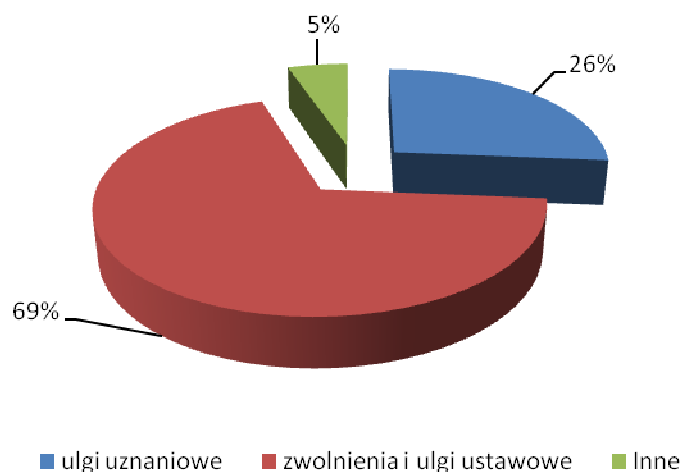
Udzielający twierdzącej odpowiedzi wskazywali na następujące przyczyny uchylecia decyzji organu pierwszej instancji:

- błędne zakwalifikowanie ulgi jako nie stanowiącej pomocy *de minimis*,
- udzielenie ulgi dla przedsiębiorcy w trudnej sytuacji ekonomicznej,
- brak dokonania oceny pod kątem dopuszczalności pomocy publicznej,
- brak ustalenia sytuacji ekonomicznej przedsiębiorcy,
- brak wezwania do dostarczenia wymaganych dla pomocy publicznej załączników do wniosku,
- narzucanie podatnikom przeznaczenia pomocy, o której udzielenie się ubiegali, a następnie wskazanie, że takie przeznaczenie nie jest dopuszczalne.

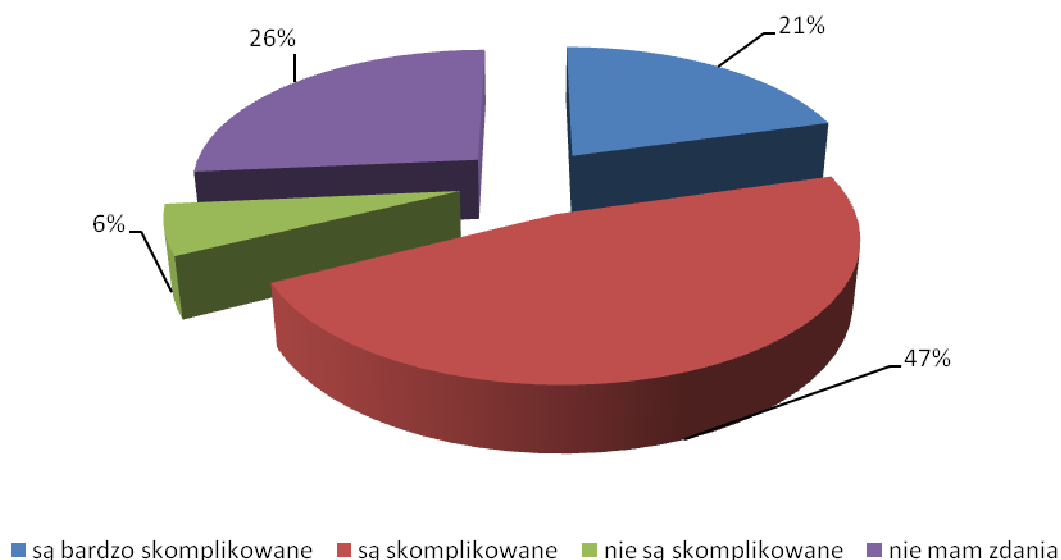


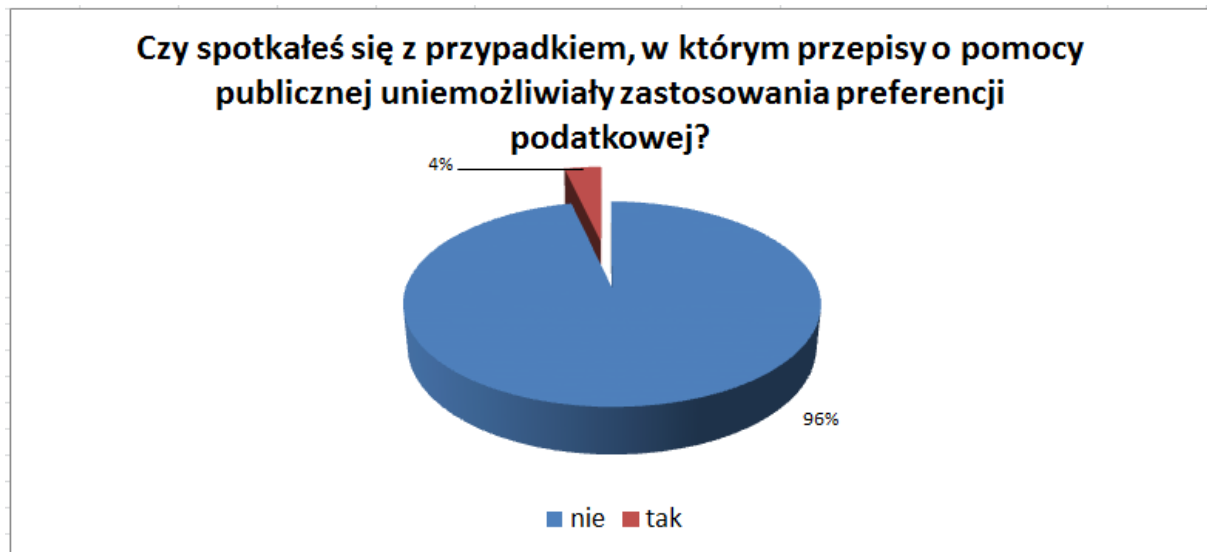
### 4.3. Urzędy celne

**W jakim aspekcie spotkałaś/eś się z koniecznością stosowania przepisów o pomocy publicznej?**

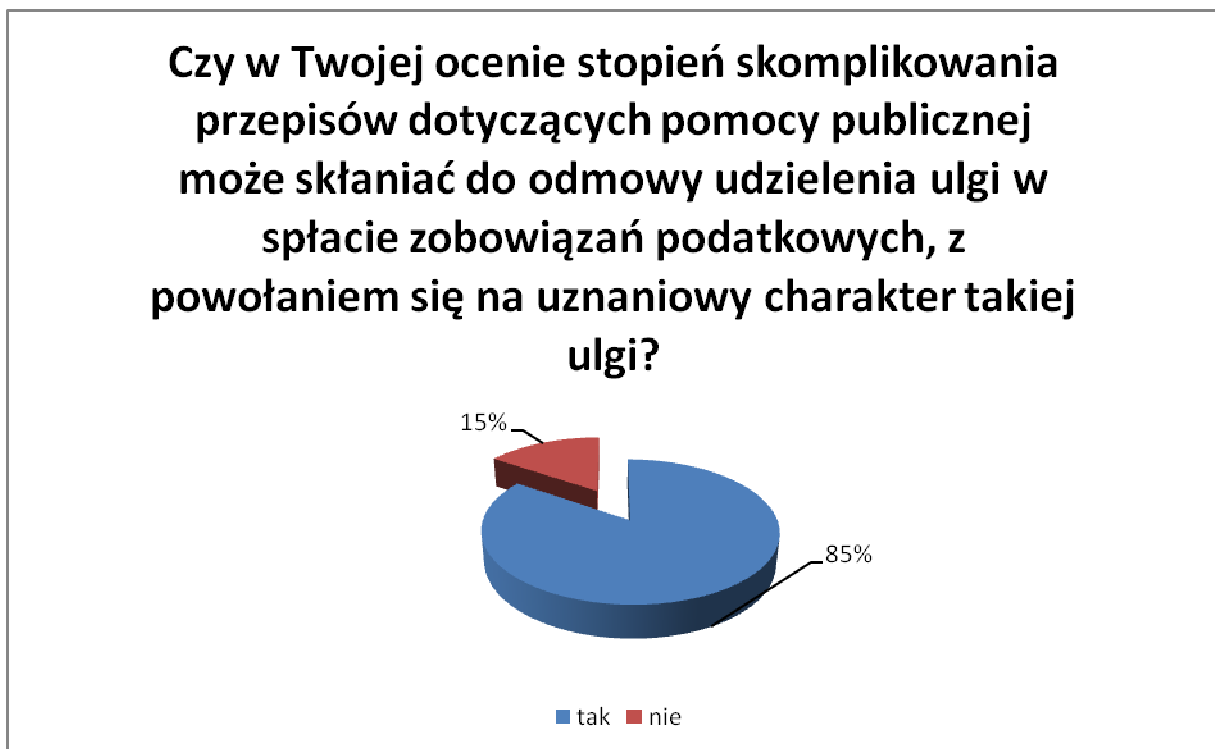


**Jak ocenisz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?**

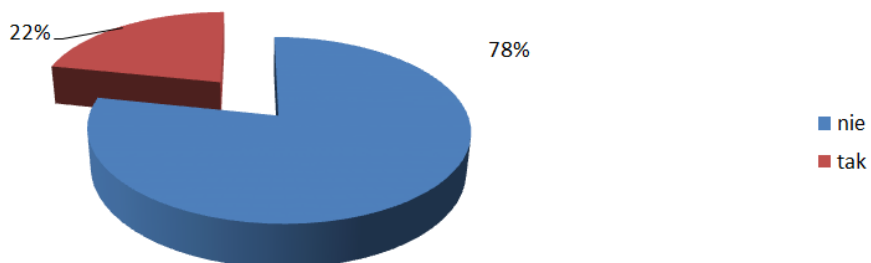




Jako jedyną przesłankę uniemożliwiającą udzielenie ulgi wskazano braki formalne wniosku.

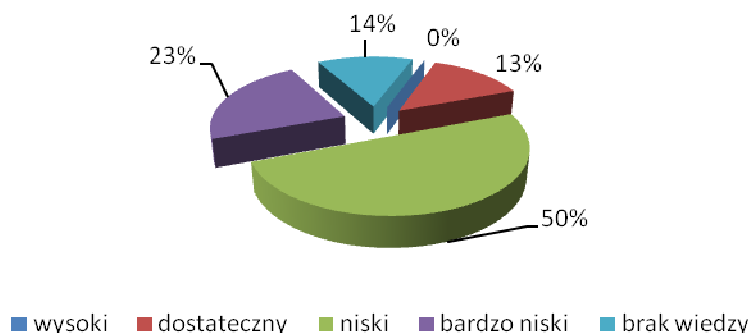


**Czy w przypadku wniosków o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych udzielanych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą występowały braki formalne związane z wymogami szczegółowymi związanymi z udzielaniem pomocy publicznej (np. brak oświadczeń, zaświadczeń itd.)?**

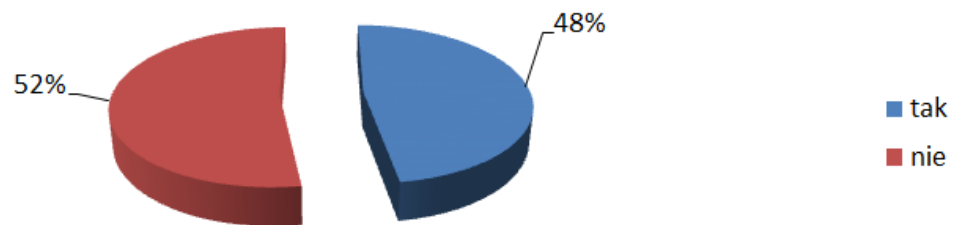


Udzielając odpowiedzi twierdzącej wskazywano na przypadki braku wymaganych oświadczeń oraz zaświadczeń o uzyskanej pomocy publicznej lub braku takiej pomocy.

**Jak oceniasz stan wiedzy podatników, obsługiwanych w urzędzie, w zakresie przepisów dotyczących pomocy publicznej?**

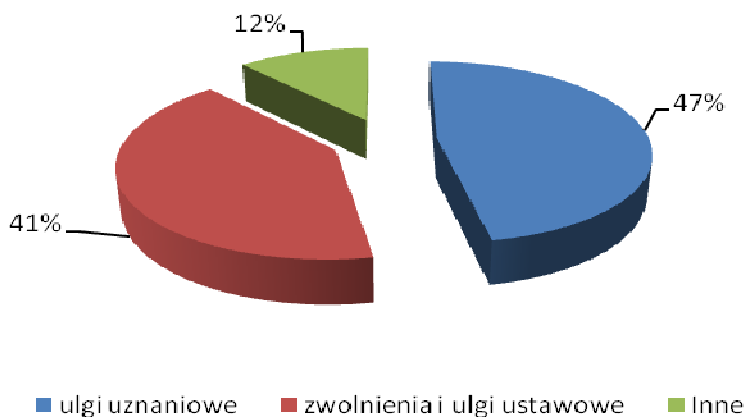


**Czy spotkałaś/eś się z przypadkiem, w którym regulacje związane z pomocą publiczną były powodem wycofania przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych (umorzenie, rozłożenie na raty, odroczenie)?**



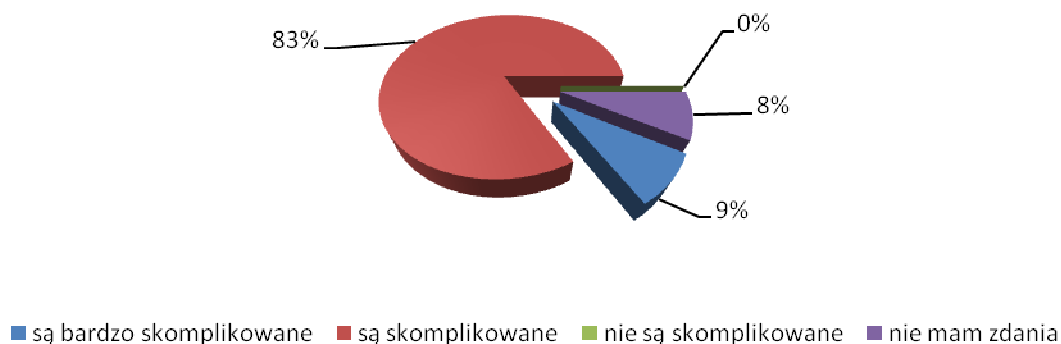
#### 4.4. Izby celne

### W jakim aspekcie spotkałaś/eś się z koniecznością stosowania przepisów o pomocy publicznej?



Udzielając odpowiedzi ze wskazaniem na „inne przypadki” powołano zwolnienie z cła.

### Jak ocenisz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?

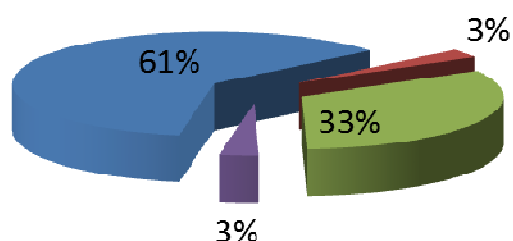




## 5. Wyniki badań ankietowych przeprowadzonych wśród pracowników samorządowych organów podatkowych

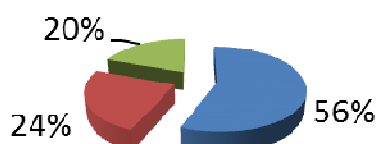
### 5.1. Urzędy gmin

#### Jak ocenisz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?



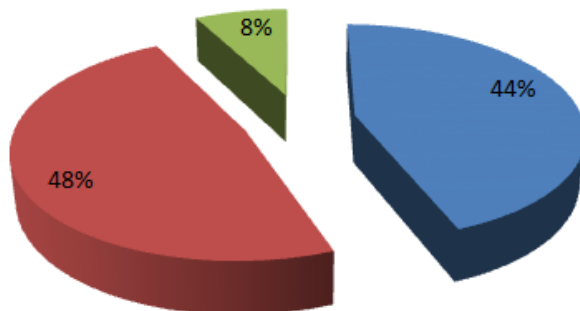
- są skomplikowane
- nie sa skomplikowane
- są bardzo skomplikowane
- nie mam zdania

#### Jaki wpływ na wprowadzanie preferencji w podatkach i opłatach lokalnych w formie uchwał rad gmin mają regulacje dotyczące pomocy publicznej?



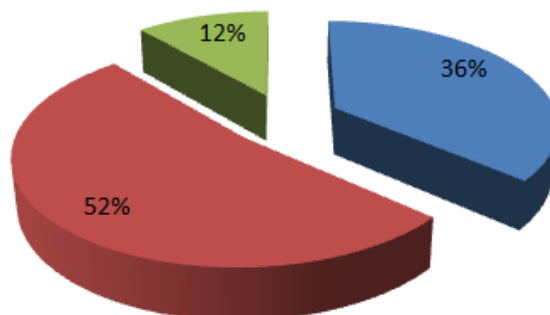
- zniechęcają do wprowadzania tych preferencji
- nie mają większego wpływu
- nie mam zdania

**Jaki wpływ na udzielanie przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) ulg w spłacie podatków i opłatach lokalnych polegających na umorzeniu, rozłożeniu na raty lub odroczeniu terminu płatności, mają regulacje dotyczące pomocy publicznej?**



■ zniechęcają do udzielania tych preferencji ■ nie mają większego wpływu ■ nie mam zdania

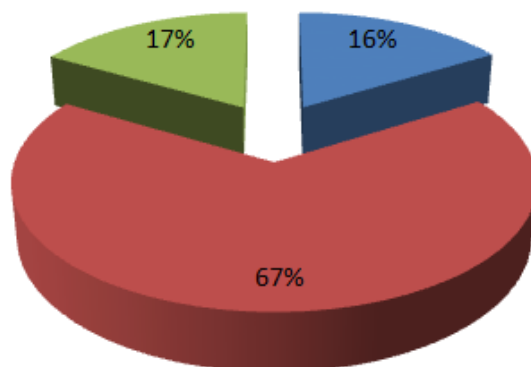
**Czy w twojej gminie regulacje związane z pomocą publiczną były powodem wycofania przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych (umorzenie, rozłożenie na raty, odroczenie)?**



■ tak ■ nie ■ nie wiem

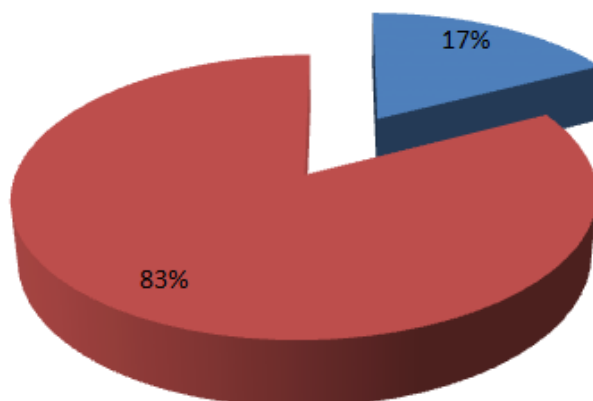


**Czy w twojej gminie regulacje związane z pomocą publiczną były powodem wycofania się przez radę gminy z zamiaru wprowadzenia preferencji podatkowych w formie zwolnień podatkowych lub niższych stawek podatku?**



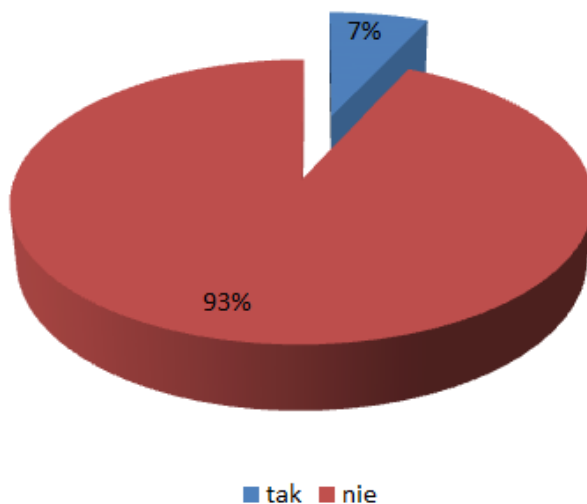
■ tak ■ nie ■ nie wiem

**Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca niższe stawki podatku od nieruchomości, z których korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, a które stanowiły pomoc de minimis?**

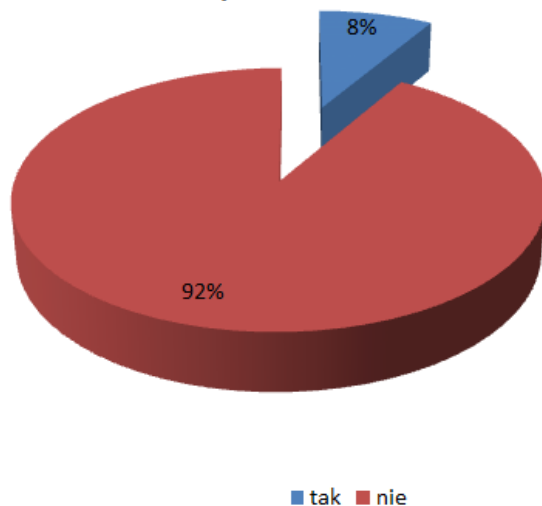


■ tak ■ nie

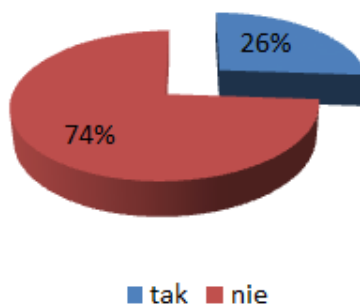
Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca niższe stawki podatku od środków transportowych, z których korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, a które stanowiły pomoc de minimis?



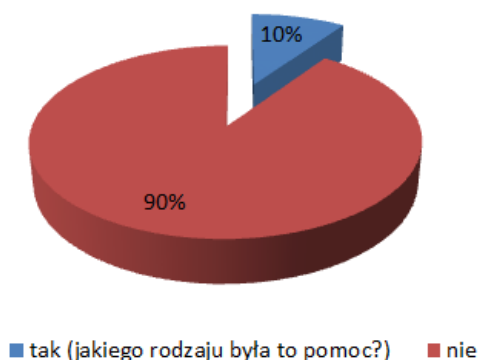
Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca niższe stawki opłat lokalnych, z których korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, a które stanowiły pomoc de minimis?



**Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca zwolnienie z podatku od nieruchomości, z którego korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, przewidująca udzielenie pomocy de minimis?**



**Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca zwolnienie z podatku od nieruchomości, z którego korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, przewidująca udzielenie pomocy publicznej innej niż de minimis?**

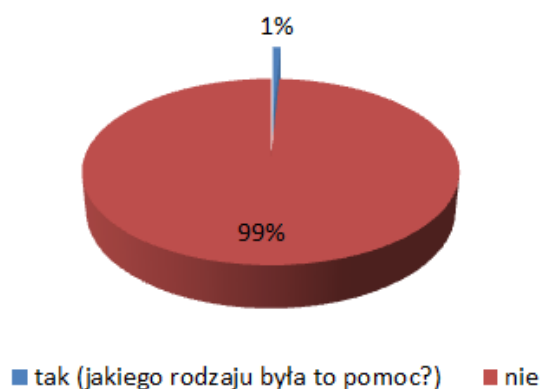


Jako przykład innego rodzaju uchwały w ankietach wskazano wyłącznie tzw. pomoc regionalną związaną z nowymi inwestycjami oraz tworzeniem nowych miejsc pracy.

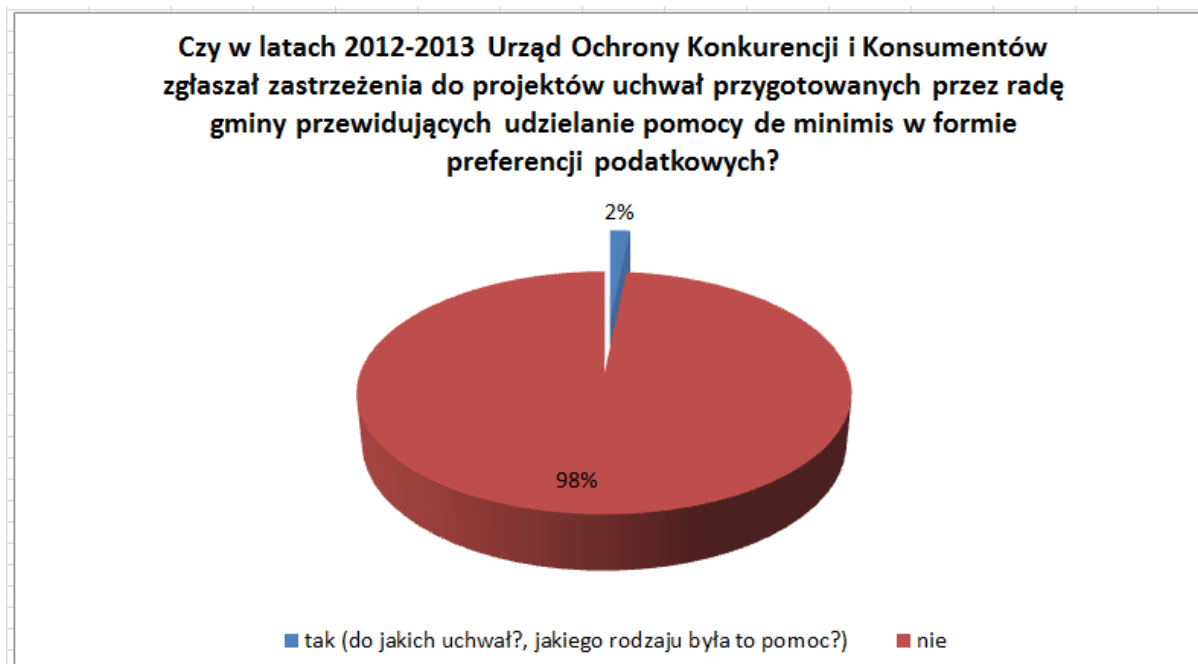
Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca zwolnienie z podatku od środków transportowych, z którego korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, przewidująca udzielenie pomocy de minimis?



Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca zwolnienie z podatku od środków transportowych, z którego korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, przewidująca udzielenie pomocy publicznej innej niż de minimis?



Jako przykład innego rodzaju uchwały w ankietach wskazano wyłącznie tzw. pomoc regionalną związaną z nowymi inwestycjami oraz tworzeniem nowych miejsc pracy.



Wśród uwag, które Prezes UOKiK zgłaszał do projektów uchwał przewidujących udzielenie pomocy *de minimis*, wskazano:

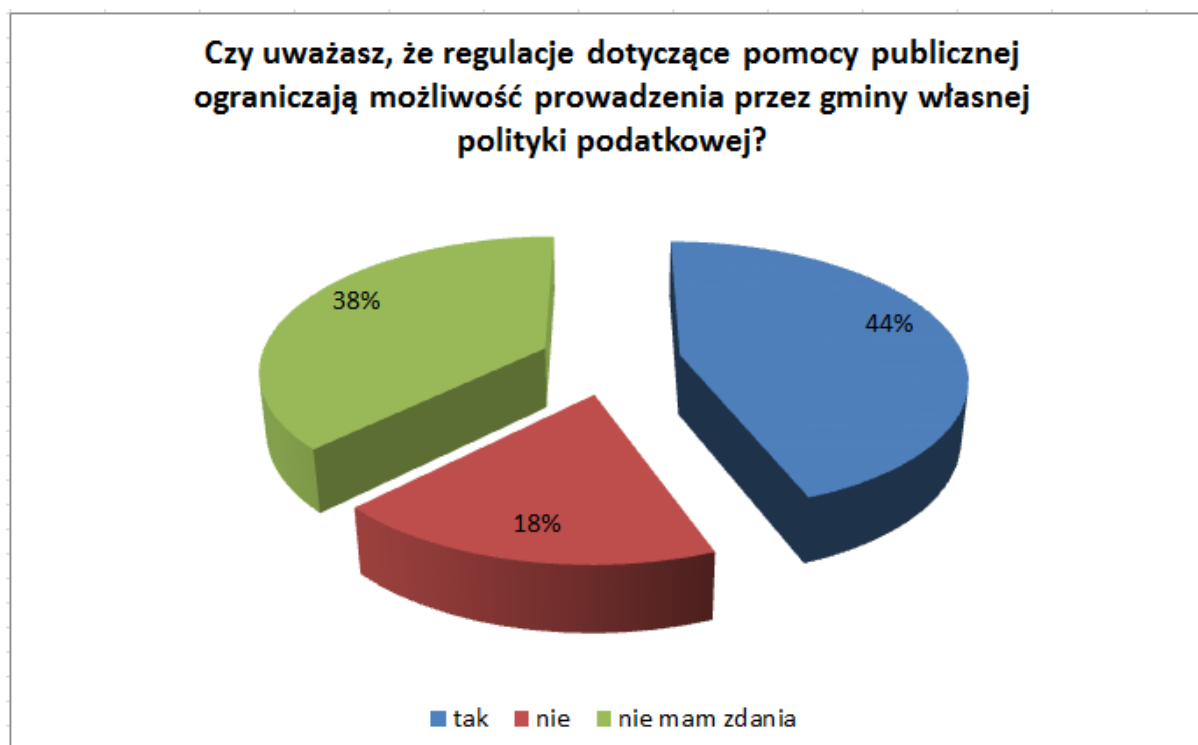
- w odniesieniu do uchwały w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na 2014 rok - uwaga dotyczyła wstrzymania się z podjęciem uchwały do momentu opublikowania nowych rozporządzeń w sprawie pomocy *de minimis*;
- uchwała w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości - uwagi dotyczyły doprecyzowania dokumentów składanych przy ubieganiu się o zwolnienie.



W odpowiedzi na powyższe pytanie powszechnie wskazywano jako inny rodzaj pomocy niż *de minimis* preferencje w podatku rolnym takie jak:

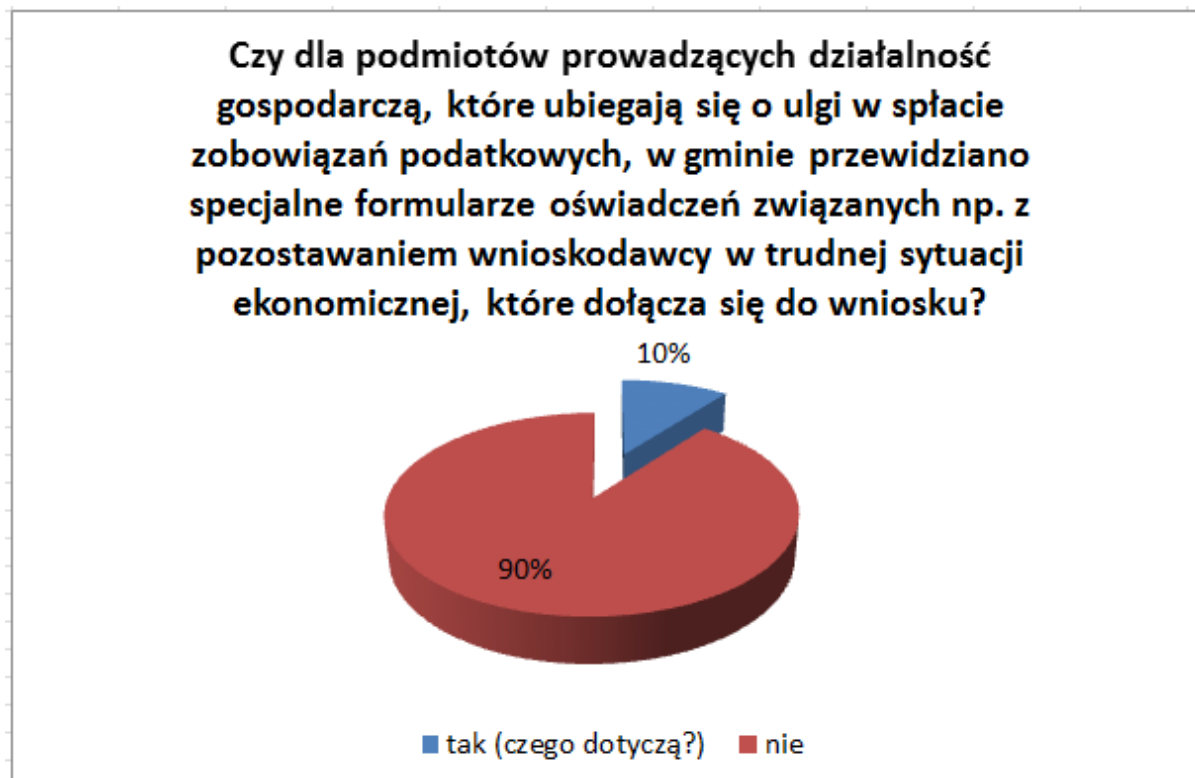
- zwolnienie oraz ulgę z tytułu nabycia gruntów na utworzenie lub powiększenie gospodarstwa rolnego (art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym<sup>3</sup>);
- ulgę inwestycyjną w podatku rolnym z tytułu wydatków poniesionych na modernizację budynków inwentarskich (art. 13 u.p.r.);
- pomoc w rolnictwie i rybołówstwie;
- zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej na podstawie ustawy z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej<sup>4</sup>;
- preferencje w ramach wyłączeń grupowych.

Udzielone odpowiedzi wskazują jednoznacznie, że respondenci nie zrozumieli istoty zadanego pytania. Dopytyczyło ono bowiem jedynie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych udzielanych na podstawie ordynacji podatkowej (umorzenie, rozłożenie na raty, odroczenie). Tymczasem wskazując na inne rodzaje pomocy niż *de minimis*, powoływano preferencje o zupełnie odmiennym charakterze, z zasady mające ustawowy charakter.



<sup>3</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 1381 ze zm. - dalej zwana w skrócie u.p.r.

<sup>4</sup> Dz.U. Nr 52, poz. 379 ze zm.



Wskazując na zawartość wprowadzanych w gminach formularzy oświadczeń, w ankietach podnoszono, iż dotyczyły one następujących kwestii:

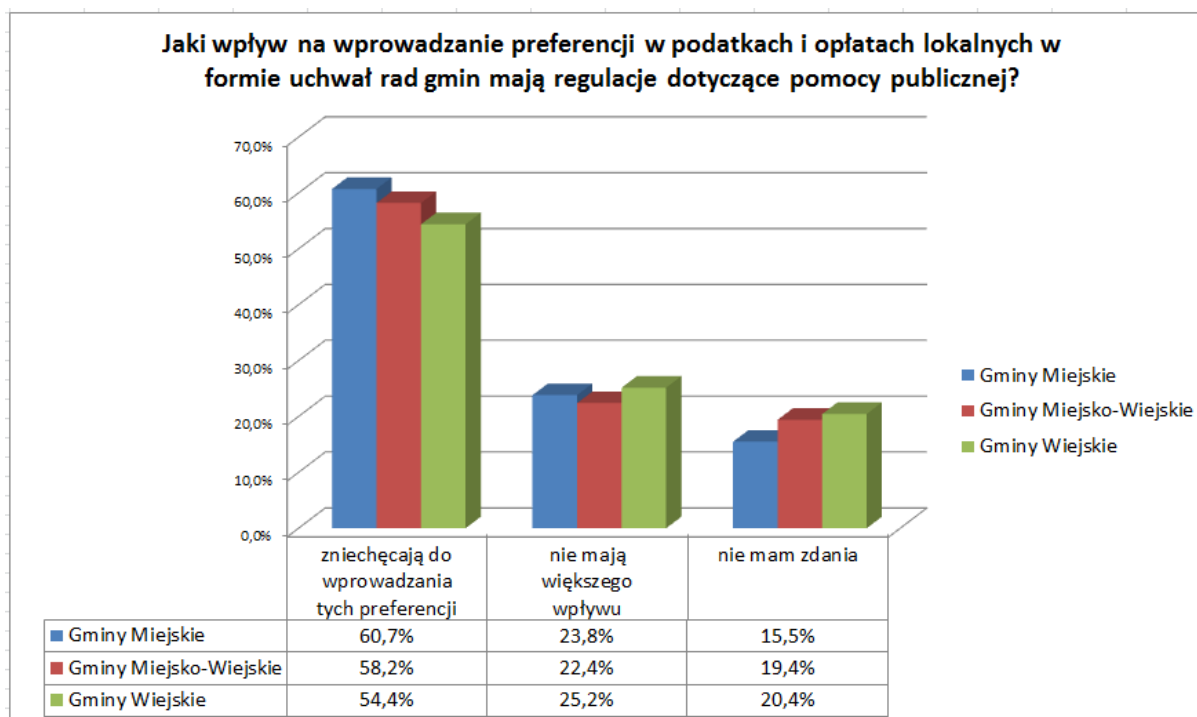
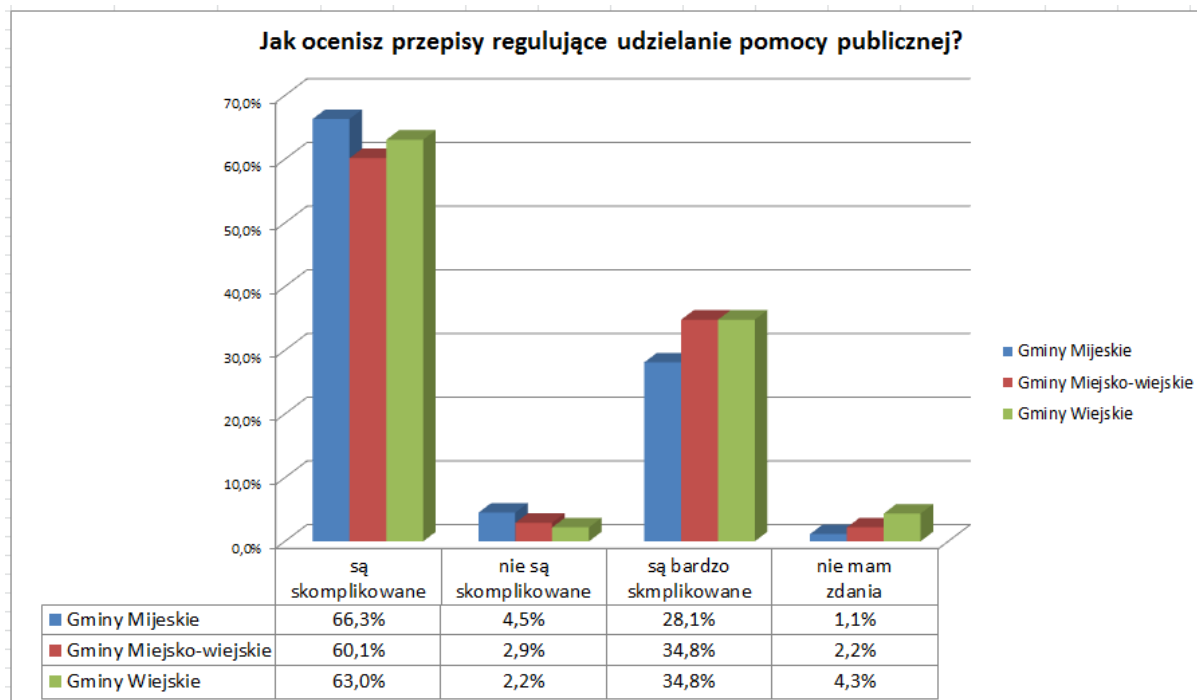
- sytuacji ekonomicznej wnioskodawcy za okres ostatnich 3 lat;
- istnienia po stronie wnioskodawcy tzw. trudnej sytuacji ekonomicznej w rozumieniu Wytucznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw<sup>5</sup> (oświadczenie);
- stanu majątkowego, zdolności kredytowej;
- charakteru i rodzaju prowadzonej działalności, charakterystyki rynku, warunków konkurencji na rynku, formy prawnej, wielkości podmiotu ubiegającego się o pomoc, zgodnie z rozporządzeniem Komisji (WE) nr 70/2001;
- sektorów prowadzonej działalności gospodarczej, zakresu wykonywanej działalności, kategorii podmiotów korzystających z usług świadczonych przez podatnika, wpływu prowadzonej działalności gospodarczej na wymianę handlową, zaangażowania kapitału zagranicznego w majątek zakładu, zatrudniania pracowników; zobowiązań publiczno-prawnych przedsiębiorstwa, wielkości przedsiębiorstwa na jednolitym rynku europejskim (w tym przedsiębiorstwo niezależne, partnerskie, związane, mikro-, małe-, średnie, inne).

Dodatkowo przy pomocy programu informatycznego udało się wygenerować dane dotyczące poszczególnych pytań zawartych w ankiecie z uwzględnieniem kategorii gminy: miejska, miejsko-wiejska, wiejska. To kryterium analizy zebranych danych uzasadnione było postawieniem tezy, iż na udzielanie pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych może mieć wpływ poziom wykształcenia pracowników gminnych organów podatkowych. Założono bowiem, iż znajomość

<sup>5</sup> Dz.Urz. UE C 244 z 1.10.2004 r.

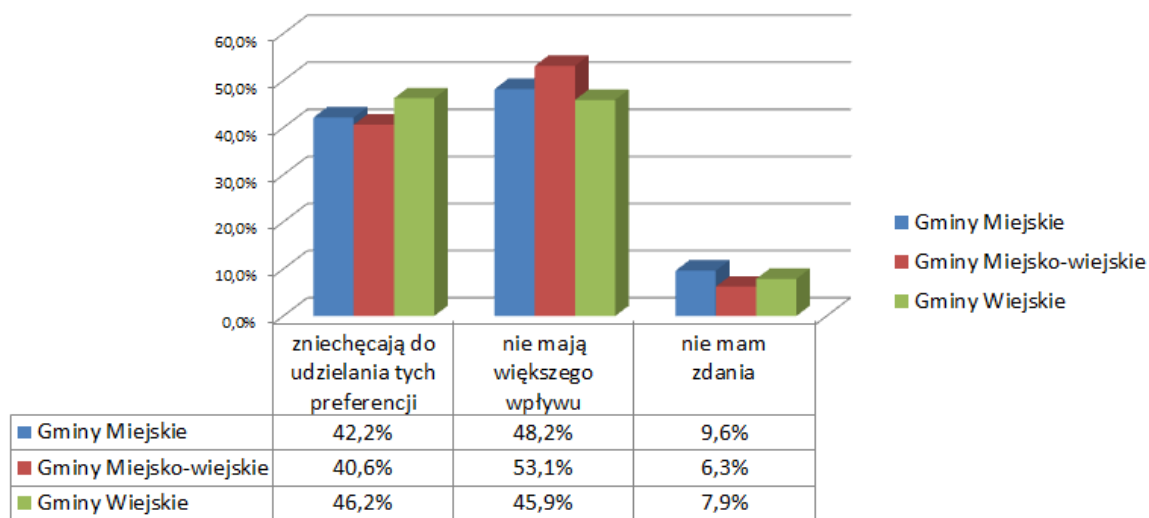
tych regulacji może być mniejsza w niewielkich gminach wiejskich, a większa w gminach miejskich, które z zasady posiadają rozwinięte działy prawne.

Uwzględniając kryterium rodzaju gminy, odpowiedzi na poszczególne postawione w ankiecie pytania przedstawiały się następująco:

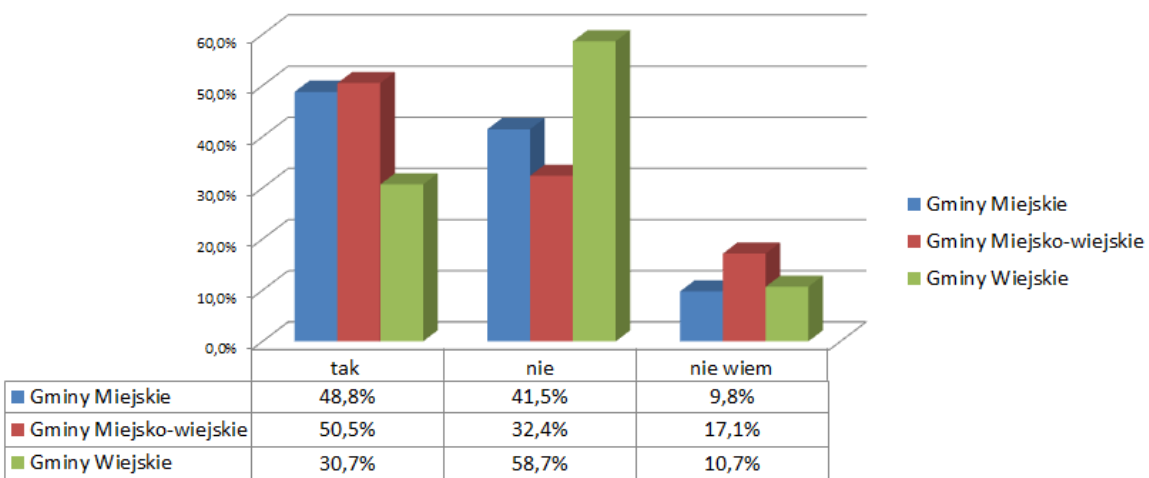


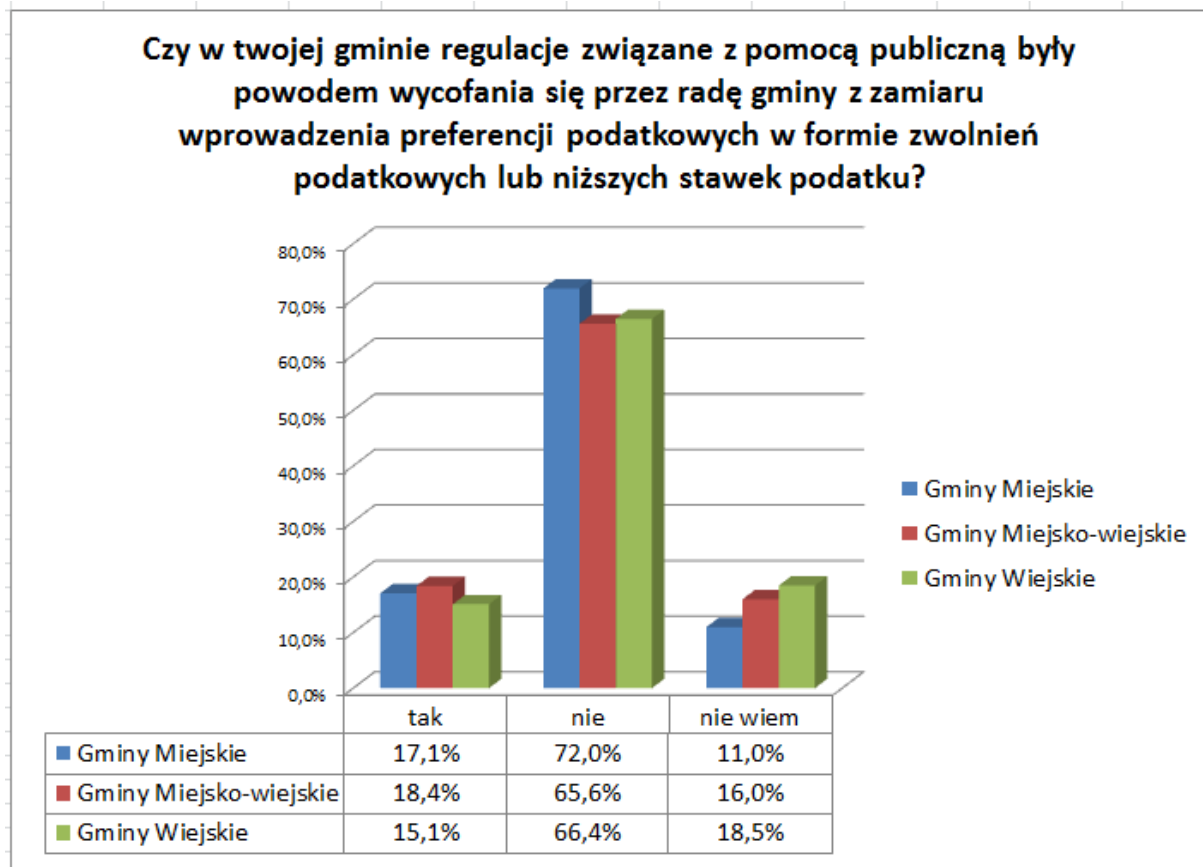


**Jaki wpływ na udzielanie przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) ulg w spłacie podatków i opłatach lokalnych polegających na umorzeniu, rozłożeniu na raty lub odroczeniu terminu płatności, mają regulacje dotyczące pomocy publicznej?**



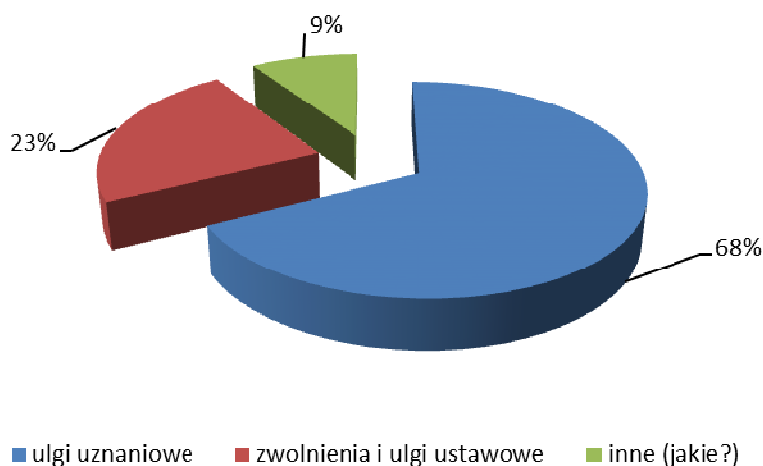
**Czy w twojej gminie regulacje związane z pomocą publiczną były powodem wycofania przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych (umorzenie, rozłożenie na raty, odroczenie)?**





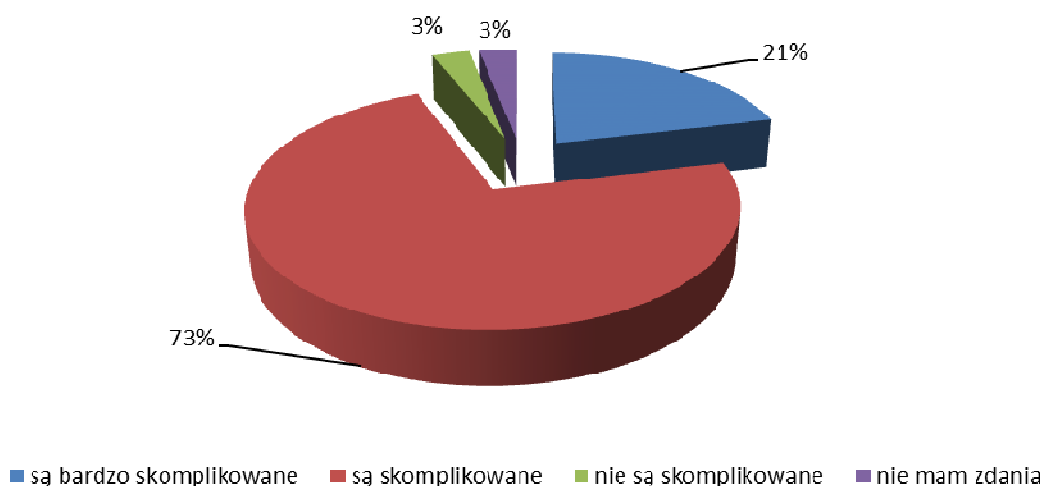
## 5.2. Samorządowe kolegia odwoławcze

### W jakim aspekcie spotkałaś/eś się z koniecznością stosowania przepisów o pomocy publicznej?

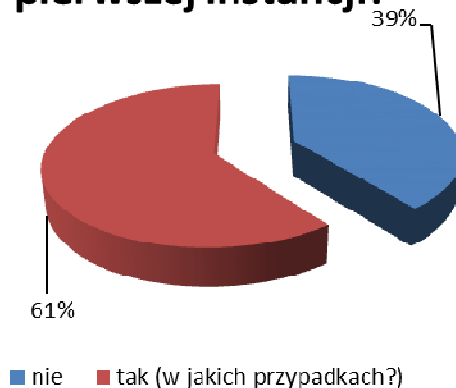


Wśród „innych przypadków” w ankietach wskazywano na uchwały rad gmin w sprawie zwolnień podatkowych.

### Jak ocenisz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?



**Czy spotkałaś/eś się z sytuacją, w której naruszenie przepisów o pomocy publicznej było podstawą uchylenia decyzji organu podatkowego pierwszej instancji?**

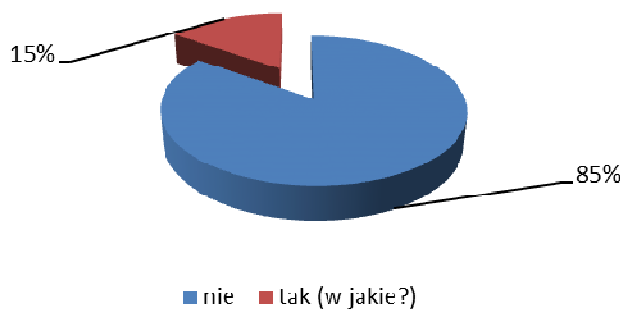


Jako przykłady sytuacji, w których naruszenie przepisów o pomocy publicznej stanowiło podstawę do uchylenia decyzji organu pierwszej instancji wskazywano:

- brak zaświadczeń o udzielonej pomocy publicznej;
- merytoryczne rozpatrzenie wniosku o umorzenie zaległości w ramach pomocy *de minimis*, bez zgromadzenia wymaganej dokumentacji (zaświadczenia, stosowny formularz z informacjami);
- orzekanie przez organ I instancji w sytuacji, gdy wnioskowana pomoc przekraczała dopuszczalną prawem kwotę pomocy;
- błędna kwalifikacja rodzaju pomocy publicznej i błędna ocena niespełnienia kryteriów możliwości przyznania pomocy publicznej;
- pomoc publiczna nie mogła zostać zastosowana ponieważ podmiot nie zakłócał konkurencji na rynku;
- brak oceny sytuacji ekonomiczno- finansowej przedsiębiorcy;
- brak określenia we wniosku rodzaju pomocy, o którą ubiega się wnioskujący;
- nie zastosowanie przepisów wspólnotowych o pomocy *de minimis*;
- błędne zakwalifikowanie przedsiębiorcy jako będącego w trudnej sytuacji ekonomicznej w rozumieniu Wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw;
- naruszenie art. 37 ust. 1 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej<sup>6</sup>, organ pierwszej instancji nie żądał wymaganych tym przepisem zaświadczeń (oświadczeń);
- organ I instancji w sytuacji, gdy o ulgę ubiegał się przedsiębiorca nie ustalał, czy ulga ta stanowiłaby jakąkolwiek pomoc publiczną.

<sup>6</sup> Dz.U. Nr 59, poz. 404 ze zm.

**Czy w analizowanym okresie pojawiały się sprawy dotyczące pomocy publicznej innej niż pomoc de minimis (np. na szkolenia, na zatrudnienie i inne wskazane w art. 67b § 1 pkt 3 ordynacji podatkowej)?**



Wśród innych kategorii spraw związanych z udzielaniem pomocy publicznej wskazywano pomoc:

- na zatrudnienie,
- na szkolenia,
- na restrukturyzację,
- udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia.

**Czy Pani/a zdaniem w sprawie dotyczącej zastosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych konieczne jest badanie, czy podatnik spełnia warunki skorzystania z pomocy, jeżeli uprzednio wykazano brak istnienia ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego?**

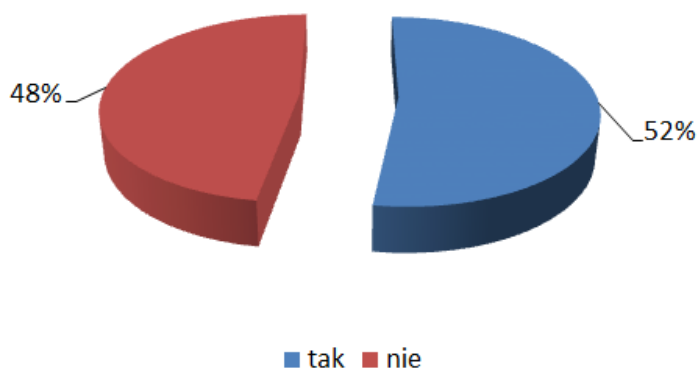


## 6. Wyniki badań ankietowych przeprowadzonych wśród pracowników regionalnych izb obrachunkowych

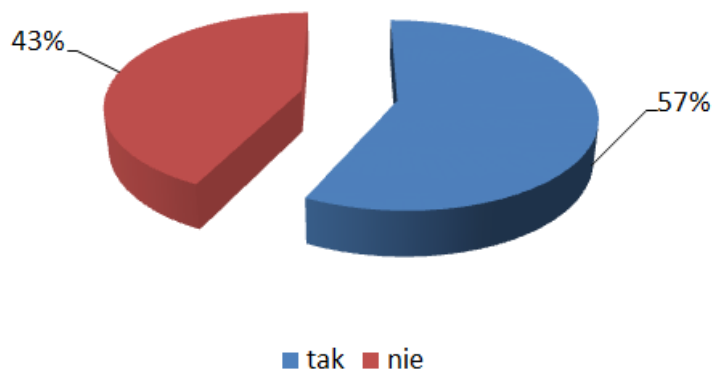
Czy w latach 2012-2013 Państwa RIO sygnalizowała w rozstrzygnięciach nadzorczych uchybienia w postaci różnicowania przez gminy stawek podatków i opłat lokalnych dotyczących przedsiębiorców bez uwzględnienia ograniczeń wynikających z przepisów o pomocy publicznej (np. błędne uznanie, że nie jest to pomoc publiczna)?



Czy w latach 2012-2013 Państwa RIO sygnalizowała w rozstrzygnięciach nadzorczych uchybienia w postaci wprowadzania przez gminy zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych dotyczących przedsiębiorców bez uwzględnienia ograniczeń wynikających z przepisów o pomocy publicznej (np. błędne uznanie, że nie jest to pomoc publiczna)?



**Czy w latach 2012-2013 Państwa RIO sygnalizowała w rozstrzygnięciach nadzorczych uchybienia w postaci braku przesłania projektu uchwały w sprawie pomocy de minimis innej niż pomoc w rolnictwie lub rybołówstwie do Prezesa UOKiK celem zaopiniowania w trybie art. 7 ust. 3 ustawy o postępowaniach w sprawach dotyczących pomocy publicznej?**



**Czy w latach 2012-2013 Państwa RIO sygnalizowała w rozstrzygnięciach nadzorczych uchybienia w postaci braku notyfikacji przez gminę projektu uchwały przewidującej zwolnienia z podatku od nieruchomości lub podatku od środków transportowych?**



**Czy w latach 2012-2013 Państwa RIO sygnalizowała w rozstrzygnięciach nadzorczych uchybienia w postaci naruszenie przez uchwałę rady gminy warunków udzielenia pomocy regionalnej w postaci zwolnień z podatku od środków transportowych, wynikających z rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 05.08.2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną?**



Jako przykłady uchybień sgnalizowanych przez RIO w ankietach wskazywano:

- zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe;
- zobowiązanie do przedłożenia dodatkowych informacji i dokumentów do oceny prawidłowości udzielenia i wykorzystania pomocy;
- naruszenie § 11 ust. 1 rozporządzenia 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<sup>7</sup> - błędne określenie okresu obowiązywania zwolnienia.
- zakwestionowano zapis, zgodnie z którym utrata prawa do zwolnienia następuje m.in. wskutek: „wykorzystania pomocy uzyskanej na skutek zwolnienia od podatku od nieruchomości w sposób niezgodny z jej przeznaczeniem”. Powyższe jest działaniem bez podstawy prawnej, gdyż obowiązujące przepisy nie wskazują przeznaczenia uzyskanej pomocy.

**Czy w latach 2012-2013 w badanych przez Państwa RIO uchwałach przewidujących zwolnienia stanowiące pomoc publiczną wprowadzono przepisy regulujące skutki prawne utraty prawa do zwolnienia w sposób sprzeczny z ustawą np. w każdym przypadku zapłata zaległości podatkowej z odsetkami, gdy ustawa Ordynacja podatkowa dla powstania zobowiązania przy osobach fizycznych wymaga uprzedniego doręczenia decyzji, a zatem nie może być mowy o zaległości podatkowej, gdy takiej decyzji podatnik uprzednio nie otrzymał?**

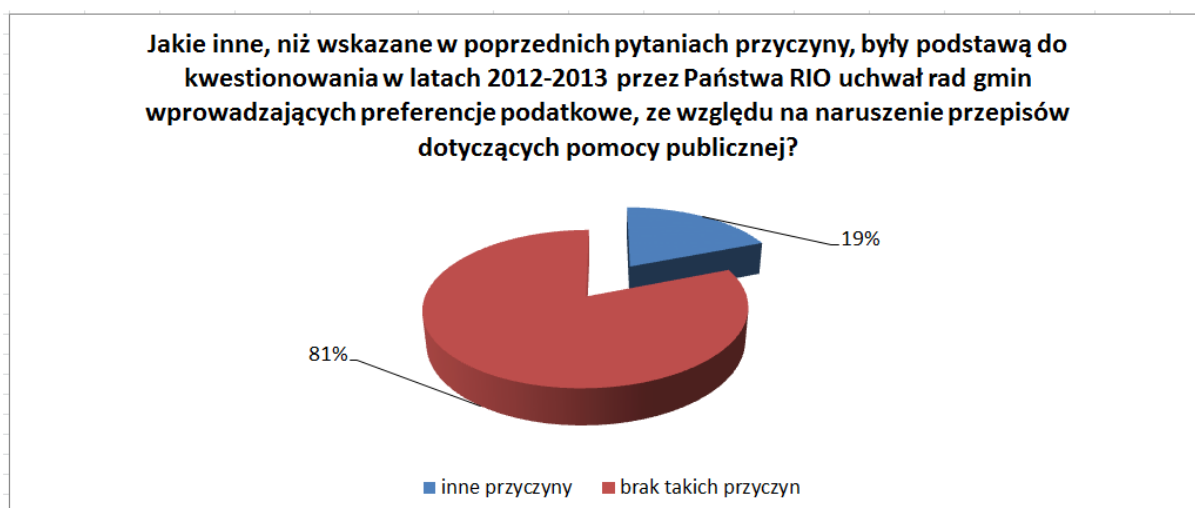


<sup>7</sup> Dz.U. Nr 146, poz. 927 ze zm.



Wskazując na takie sytuacje w ankietach powołano następujące przykłady:

- zapłata zaległości wraz z odsetkami;
- kwestionowano wprowadzanie w uchwale zapisów dotyczących skutków utraty prawa do zwolnienia ze względu na to, iż są one określone w akcie rangi ustawowej. Zakwestionowano zapis, zgodnie z którym w przypadku złożenia nieprawdziwego oświadczenia co do spełnienia warunków, od których uzależnione jest zwolnienie, podatnik traci prawo do zwolnienia za cały okres zwolnienia oraz „prawo ubiegania się o zwolnienie z podatku od nieruchomości w okresie trzech następnych lat”.
- kwestionowano zapis, zgodnie z którym przedsiębiorca, który utracił warunki uprawniające do zwolnienia, traci prawo do zwolnienia począwszy od pierwszego dnia miesiąca, w którym wystąpiły okoliczności powodujące utratę tego zwolnienia, a zwolnienie przysługuje proporcjonalnie do ilości miesięcy przypadających w okresie zwolnienia, poprzedzających miesiąc w którym wystąpiły okoliczności powodujące utratę zwolnienia.

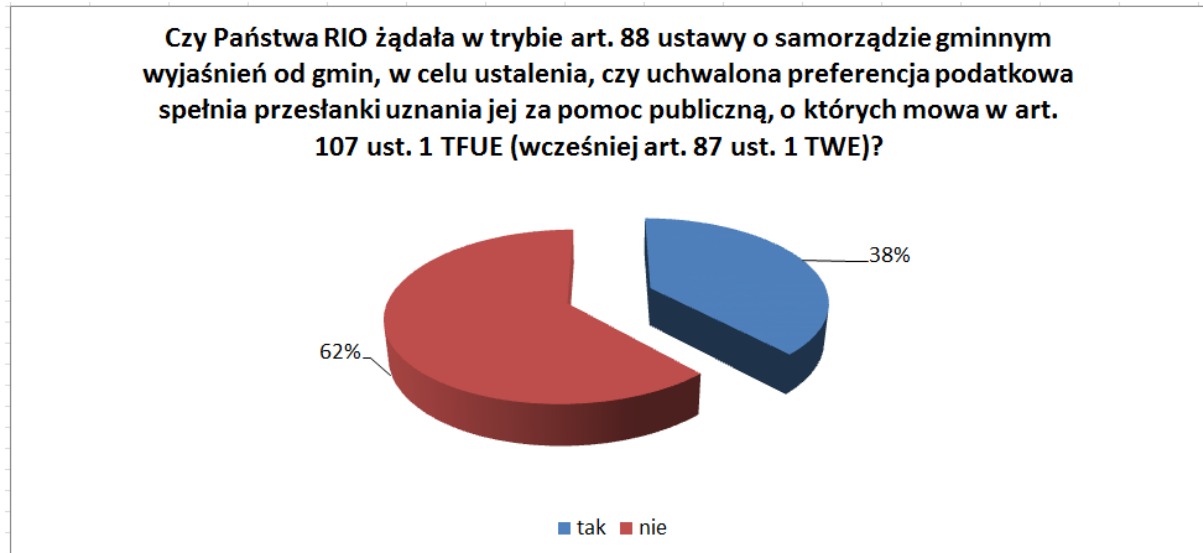


W odpowiedzi na wskazane pytanie, jako przyczyny kwestionowania uchwał w ankietach wskazano:

- zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe;
- różnicowanie stawek podatku od nieruchomości bez wskazania, że jest to pomoc *de minimis*;
- brak przepisów dotyczących udzielania pomocy *de minimis*;
- zakwestionowanie zapisu, zgodnie z którym: przedsiębiorca, który skorzysta ze zwolnienia jest zobowiązany do przedłożenia burmistrzowi w terminie wyznaczonym przez ten organ, w ramach nadzorowania i monitorowania udzielonej pomocy dodatkowych informacji i dokumentów niezbędnych dla oceny prawidłowości jej udzielenia i wykorzystania. Kwestie związane z obowiązkiem przedkładania przez beneficjentów pomocy informacji i dokumentów niezbędnych dla oceny prawidłowości udzielenia i wykorzystania pomocy są przedmiotem regulacji art. 39 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.
- w dokumentach składanych przez podmioty, którym udzielana jest pomoc, wprowadzono oświadczenie: „Oświadczam, że jest mi znana treść art. 233 ustawy z

dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. Nr 88 poz. 553 z późn. zm.) o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań”;

- zakwestionowanie uchylenia uchwały przewidującej zwolnienia w podatku od nieruchomości stanowiące pomoc *de minimis* w trakcie roku podatkowego i przed upływem okresu zwolnienia wynikającego z uchwały.



## 7. Wnioski

1. Założenia badawcze przyjęte na potrzeby niniejszego projektu zakładały, iż należy wyodrębnić problematykę stanowienia i stosowania prawa podatkowego z uwzględnieniem szczebla centralnego oraz lokalnego. Przeprowadzone badania ankietowe skierowane do pracowników państwowych organów podatkowych odnoszą się wyłącznie do problematyki stosowania prawa podatkowego. Z kolei, gdy chodzi o badania, które objęły pracowników gminnych organów podatkowych, samorządowych kolegiów odwoławczych oraz regionalnych izb obrachunkowych, to odnoszą się one zarówno do zagadnień związanych ze stanowieniem, jak i stosowaniem lokalnego prawa podatkowego.

**2. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na szeroką płaszczyznę spraw podatkowych, na które oddziałują przepisy o pomocy publicznej.** W kontekście stanowienia prawa na pierwszy plan wysuwa się działalność uchwałodawcza rad gmin, które na podstawie upoważnień zawartych w przepisach regulujących konstrukcję podatków lokalnych posiadają, w różnym zakresie, uprawnienia do wprowadzania preferencji podatkowych takich jak zwolnienia, ulgi oraz określanie niższych stawek podatkowych. W o wiele mniejszym wymiarze problem ten dotyczy preferencji wprowadzanych na szczeblu centralnym, czy to w drodze ustawy czy też rozporządzeń. Z zasady ich wprowadzenie wymaga notyfikacji projektu aktu prawnego do Komisji UE. Z danych dostępnych na stronie internetowej UOKiK<sup>8</sup> wynika, że po przystąpieniu do UE były to nieliczne przypadki związane z notyfikacją:

- trzech rozporządzeń Rady Ministrów w sprawie udzielania przez gminy pomocy regionalnej na wspieranie nowych inwestycji lub tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją;
- rozporządzeń Rady Ministrów ustanawiających poszczególne specjalne strefy ekonomiczne;
- ustawy z dnia 16 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych - pomoc regionalna w formie zwolnień z podatku od nieruchomości oraz umorzenia zaległości z tytułu tego podatku;
- rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 31 maja 2006 r. w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc regionalną na wspieranie nowych inwestycji lub tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją<sup>9</sup>;
- rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 11 września 2007 r. w sprawie szczególnych warunków udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na restrukturyzację<sup>10</sup>;
- rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 5 września 2006 r. w sprawie szczegółowych warunków udzielania małym i średnim przedsiębiorcom pomocy publicznej na restrukturyzację niektórych należności publicznoprawnych<sup>11</sup> - program pomocy na restrukturyzację dla przedsiębiorców w trudnej sytuacji ekonomicznej;

<sup>8</sup> [http://uokik.gov.pl/informacje\\_o\\_decyzjach\\_komisji\\_europejskiej2.php](http://uokik.gov.pl/informacje_o_decyzjach_komisji_europejskiej2.php)

<sup>9</sup> Dz.U. Nr 108, poz. 738.

<sup>10</sup> Dz.U. Nr 179, poz. 1266.

<sup>11</sup> Dz.U. Nr 169, poz. 1202.

- rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego<sup>12</sup> - redukcja podatku akcyzowego od biopaliw;
- ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - pomoc operacyjna w zakresie biopaliw;
- ustawy z dnia 26 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym - wprowadzenie pomocy w sektorze transportu morskiego poprzez preferencyjne zasady opodatkowania;
- ustawy z 24 czerwca 2010 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi z 2010 r. oraz z dnia 16 września 2011 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi - pomoc mająca na celu naprawienie szkód spowodowanych klęską żywiołową, w tym poprzez umorzenie zaległości podatkowych;
- projektu ustawy o zmianie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym - zwolnienie z podatku określonych kategorii wyrobów gazowych, przy czym uznano, że środek nie stanowi pomocy, ale jest zgłaszany Komisji dla celów pewności prawnej.

Obszary, w których przepisy o pomocy publicznej wpływają na prawo podatkowe, w aspekcie przedmiotowym, podzielić można na następujące kategorie:

- wprowadzanie w formie aktów prawnych (ustaw, rozporządzeń uchwał rad gmin) ulg i zwolnień podatkowych;
- stosowanie ww. preferencji przez organy podatkowe;
- udzielanie w drodze indywidualnych decyzji ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

O ile biorąc pod uwagę liczbę organów podatkowych oraz organów uchwałodawczych gmin problematyka pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych funkcjonuje w szerszym wymiarze na szczeblu lokalnym niż centralnym, o tyle uwzględniając wartość udzielonej pomocy przodują preferencje w podatkach państwowych.

**Tabela 1.** Wartość pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych udzielanej na podstawie poszczególnych kategorii ustaw.

Kategoria podmiotu / podstawa prawna	2011	2012	2013	Suma końcowa
<b>IZBY SKARBOWE</b>	<b>90 250,21</b>	<b>61 902,52</b>	<b>55 437,81</b>	<b>207 590,54</b>
ustawa z dnia 29.08.1997 r. - Ordynacja podatkowa	90 250,21	61 902,52	55 437,81	207 590,54
<b>URZĘDY CELNE</b>	<b>212 368 811,25</b>	<b>916 777,59</b>	<b>568 130,54</b>	<b>213 853 719,38</b>
ustawa z dnia 29.08.1997 r. - Ordynacja podatkowa	805 830,53	916 777,59	568 130,54	2 290 738,66
Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym	211 562 980,72			211 562 980,72
<b>URZĘDY MIAST I GMIN</b>	<b>277 169 262,51</b>	<b>230 007 551,72</b>	<b>241 741 805,65</b>	<b>748 918 619,88</b>
Ustawa z dn.02.10.2003 o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekono. i niektórych ustaw	17 272 925,00	16 421 305,86	16 499 175,86	50 193 406,72
ustawa z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych	192 413 552,29	151 249 475,31	160 879 815,57	504 542 843,17
ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym	1 273,00	6 921,00	1 162,00	9 356,00
ustawa z dnia 20.10.1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych	268 411,42	400 338,51	594 025,75	1 262 775,68
ustawa z dnia 29.08.1997 r. - Ordynacja podatkowa	67 213 100,80	61 929 511,04	63 767 626,47	192 910 238,31
<b>URZĘDY SKARBOWE</b>	<b>1 717 476 985,42</b>	<b>1 811 269 209,55</b>	<b>1 956 522 471,53</b>	<b>5 485 268 666,50</b>
ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych	1 037 761 857,60	1 285 890 784,35	1 270 014 010,47	3 593 666 652,42
ustawa z dnia 20.10.1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych	468 087 858,06	413 162 143,25	576 847 445,63	1 458 097 446,94
ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych	199 866 573,64	102 974 662,98	88 316 424,70	391 157 661,32
ustawa z dnia 29.08.1997 r. - Ordynacja podatkowa	11 760 534,12	9 241 618,97	21 339 799,76	42 341 952,85
Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych	162,00		4 790,97	4 952,97
<b>Suma końcowa</b>	<b>2 207 105 309,39</b>	<b>2 042 255 441,38</b>	<b>2 198 887 845,53</b>	<b>6 448 248 596,30</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z UOKiK.

<sup>12</sup> Dz.U. z 2006 r. Nr 72, poz. 500 ze zm.

**3. Przepisy dotyczące pomocy publicznej stanowią prawne ograniczenie w udzielaniu preferencji podatkowych.** Podkreślić przy tym należy, iż regulacje te zasadniczo nie uniemożliwiają krajowym podmiotom udzielania pomocy, lecz wprowadzają dodatkowe warunki jej udzielania o charakterze materialnym oraz formalnym. Zasadniczo można stwierdzić, iż zawsze pomoc publiczna w formie preferencji podatkowych może być udzielany po jej akceptacji przez Komisję UE, co wymaga notyfikacji odpowiedniego aktu, na podstawie którego pomoc może być udzielana. Zatem to ostatecznie Komisja UE ocenia wpływ pomocy publicznej na wspólny rynek i ocenia jej dopuszczalność. Od obowiązku notyfikacji istnieje jednak szereg wyjątków, ale wymagają one z zasady spełnienia szczegółowych materialnych przesłanek dopuszczalności udzielania określonego rodzaju pomocy publicznej. Te dodatkowe warunki stanowią istotne ograniczenie w udzielaniu preferencji podatkowych, co związane jest przede wszystkim z poszczególnymi rodzajami pomocy publicznej.

Jako przykład takich prawnych ograniczeń wskazać można np. art. 20c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>13</sup>, który w przypadku różnicowania stawek podatków i opłat lokalnych ogranicza je do pomocy *de minimis*. Tym samym wyłącza w ogóle możliwość udzielania pomocy w jakiegokolwiek innej formie, chociaż prawo UE dopuszcza również inne przypadki udzielania pomocy publicznej (np. w ramach wyłączeń grupowych). Podobna sytuacja ma miejsce w zakresie tzw. jednorazowej amortyzacji w podatkach dochodowych. Może być ona stosowana wyłącznie jako pomoc *de minimis*, co wynika wprost z art. 22k ust. 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>14</sup> oraz art. 16k ust. 10 ustawy z dnia 15 lutego 1991 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.<sup>15</sup>

Pod drugie w przypadku pomocy *de minimis* istotnym ograniczeniem są dopuszczalne poziomy pomocy wyznaczone bezpośrednio stosowanymi przepisami UE. W praktyce powoduje to, że nawet przy spełnieniu warunków do zastosowania zwolnienia przewidzianych prawem krajowym, preferencja nie może być udzielona, o ile limity te są przekroczone. Dodatkowo jeszcze do końca 2013 r. istotnym ograniczeniem w udzielaniu analizowanego rodzaju pomocy było pozostawanie przedsiębiorcy w tzw. trudnej sytuacji ekonomicznej. Prowadziło to np. do sytuacji, w której spełnione były przesłanki udzielenia ulgi w spłacie w postaci ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego a pomimo tego ulga nie mogła być udzielona.

Generalnie uznać należy, iż stosowanie bezpośrednio obowiązujących przepisów UE dotyczących pomocy publicznej prowadzi do modyfikacji przewidzianych w prawie krajowym warunków udzielania pomocy poprzez wprowadzenie w tym zakresie dodatkowych warunków, które muszą być spełnione. Dobrym przykładem takiej sytuacji jest art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r. Przepis ten przewiduje zwolnienie z podatku rolnego o charakterze przedmiotowym, dotyczące gruntów przeznaczonych na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha. W ustawie nie wskazuje się na żadne elementy podmiotowe, od których uzależnione jest zwolnienie. Jednak należy zauważyć, iż od dnia 1 stycznia 2014 r., zgodnie ze

<sup>13</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 849.

<sup>14</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.

<sup>15</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.

stanowiskiem Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi<sup>16</sup> wskazana preferencja jest stosowana w formule *de minimis*. Oznacza to, że mogą z niej korzystać wyłącznie podmioty prowadzące działalność gospodarczą. W istocie oznacza to wprowadzenie nowego, dodatkowego warunku stosowania art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r., gdyż nie będą mogli z niego korzystać nieprzedsiębiorcy, np. nabywający użytki rolne w celach inwestycyjnych czy rekreacyjnych.

**4. Jako wspólny dla poziomu państwa i samorządu wniosek, który można wysnuć na tle przeprowadzonych badań wskazać należy, iż znajduje w nich potwierdzenie teza o pozanormatywnych ograniczeniach w udzielaniu preferencji podatkowych, wynikających z istoty przepisów dotyczących pomocy publicznej.** Na poparcie tego twierdzenia wskazać należy wyniki badań dotyczące oceny, przez poszczególne kategorie podmiotów, przepisów regulujących udzielanie pomocy publicznej. Na pytanie „Jak oceniasz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej” udzielono następujących odpowiedzi:

- urzędy skarbowe - są skomplikowane (64% odpowiedzi), są bardzo skomplikowane (17%), nie mam zdania (11%), nie są skomplikowane (8%);
- izby skarbowe - są skomplikowane (69% odpowiedzi), są bardzo skomplikowane (19%), nie mam zdania (7%), nie są skomplikowane (5%);
- urzędy celne - są skomplikowane (47% odpowiedzi), nie mam zdania (26%), są bardzo skomplikowane (21%), nie są skomplikowane (6%);
- izby celne - są skomplikowane (83% odpowiedzi), są bardzo skomplikowane (9%), nie mam zdania (8%), nie są skomplikowane (0%);
- urzędy gmin - są skomplikowane (61% odpowiedzi), są bardzo skomplikowane (33%), nie mam zdania (3%), nie są skomplikowane (3%);
- samorządowe kolegia odwoławcze - są skomplikowane (73% odpowiedzi), są bardzo skomplikowane (21%), nie mam zdania (3%), nie są skomplikowane (3%).

**Powyższe prowadzi do jednoznacznego stwierdzenia, iż materia pomocy publicznej postrzegana jest powszechnie jako skomplikowana oraz bardzo skomplikowana.** Przy tym zauważyć należy, iż taka ocena w tym zakresie jest wyższa w organach podatkowych drugiej instancji, co tłumaczyć należy tym, iż spotykają się one z problematyką pomocy publicznej o wiele rzadziej, niż organy podatkowe pierwszej instancji, które zobowiązane są stosować zarówno przepisy ustawowe wprowadzające preferencje podatkowe stanowiące pomoc publiczną, jak i wydawać w tym zakresie decyzje w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

**Z przeprowadzonych badań można też wyprowadzić wniosek, że charakter regulacji dotyczących pomocy publicznej jest problemem również dla podmiotów ubiegających się o preferencje podatkowe.** Na pytanie „Jak oceniasz stan wiedzy podatników obsługiwanych w Twoim urzędzie, w zakresie przepisów dotyczących pomocy publicznej”, udzielono następujących odpowiedzi:

- urzędy skarbowe - niski (45%), bardzo niski (29%), dostateczny (12%), nie mam wiedzy (13%), wysoki (1%);
- urzędy celne - niski (50%), bardzo niski (23%), nie mam wiedzy (14%), dostateczny (13%), wysoki (0%).

<sup>16</sup> <http://www.minrol.gov.pl/pol/Ministerstwo/Biuro-Prasowe/Informacje-Prasowe/Zmiany-w-zakupie-ziemi>

W analizowanym aspekcie istotne znaczenie mają także wyniki badań ankietowych, które dotyczyły ulg uznaniowych w spłacie zobowiązań podatkowych. Ich istota polega na tym, że nawet w przypadku istnienia przesłanek udzielenia preferencji organ podatkowy może, ale nie musi jej udzielić. Odmowa udzielenia ulgi w oparciu o jej uznaniowy charakter powinna być uzasadniona i jak się okazuje uzasadnieniem takim mogą być skomplikowane przepisy dotyczące pomocy publicznej. **Okazuje się więc, że zamiast w uzasadnionych przypadkach stosować przepisy dotyczące pomocy publicznej, ponieważ organ podatkowy ich nie rozumie, woli on odmówić udzielenia preferencji w oparciu o uznaniowy charakter ulgi.** W przypadku odnowy nie mamy bowiem do czynienia z pomocą publiczną, a zatem organ zwolniony jest z obowiązku analizy regulacji prawnych z nią związanych. Badania ankietowe w poszczególnych kategoriach podmiotów jednoznacznie potwierdzają wskazany wniosek. Złożoność przepisów dotyczących pomocy publicznej jako przesłankę skłaniającą do odmowy udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych z powołaniem się na uznaniowy charakter tej ulgi wskazywało 53% ankietowanych pracowników urzędów skarbowych oraz 85% pracowników urzędów celnych.

Wpływ regulacji z zakresu pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie prawa podatkowego jest szczególnie widoczny w gminach. Z przeprowadzonych badań wynika, że w 56% przypadków zniechęcają one do wprowadzania preferencji podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych w drodze uchwał rad gmin. W przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych wskaźnik ten wynosi 44%. Gdy przyjąć, że ustalając wysokość podatków i opłat lokalnych gminy prowadzą własną politykę podatkową, nie może dziwić, że ankietowani wskazali w 44% odpowiedzi, iż **przepisy dotyczące pomocy publicznej ograniczają możliwość prowadzenia przez gminy własnej polityki podatkowej** (przy 18% odpowiedzi wskazujących na brak takiej zależności).

Zauważyć należy, iż ankietowani na neutralne oddziaływanie przedmiotowych regulacji (nie mają większego wpływu na udzielanie preferencji), w zakresie uchwał podatkowych wskazywali w 24% przypadków, a w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w 48% przypadków. W mojej ocenie wyniki te świadczyć mogą o lepszym doregulowaniu zasad udzielania pomocy publicznej w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (art. 67b ordynacji podatkowej), co ułatwia ich stosowanie.

Złożoność regulacji z zakresu pomocy publicznej nie jest jednak przeszkodą do podejmowania uchwał podatkowych wprowadzających preferencje podatkowe. Z badań wynika bowiem, że w 67% przypadków przepisy te nie były powodem wycofania się przez rady gmin z zamiaru wprowadzenia preferencji. **Oznacza to, że pomimo tego, iż przepisy dotyczące pomocy publicznej uznaje się za skomplikowane lub bardzo skomplikowane, nie jest to przeszkodą w tworzeniu aktów prawa miejscowego stanowiących podstawę udzielania tej pomocy.** Prowadzić to może do tego, że podejmuje się uchwały wadliwe, co potwierdza działalność orzecznicza regionalnych izb obrachunkowych. Z ankiet wypełnianych przez ich pracowników wynika bowiem, iż w analizowanym okresie w przypadku uchwał kierowanych do przedsiębiorców, w których różnicowano stawki podatków i opłat lokalnych, w 38% przypadków sygnalizowano brak uwzględnienia ograniczeń wynikających z przepisów o pomocy publicznej. W odniesieniu do uchwał przewidujących zwolnienia podatkowe wskaźnik ten był wyższy i wynosił 52%. Jednocześnie zastanawiające jest, że pracownicy gminnych organów podatkowych wskazywali, że jedynie w przypadku 2% przypadków zastrzeżenia do projektów

uchwał przewidujących udzielenie pomocy *de minimis* zgłaszał Prezes UOKiK. Konfrontując ten wynik z danymi uzyskanymi z RIO stwierdzić należy, iż albo uchwały kwestionowane przez organ nadzoru dotyczyły innych rodzajów pomocy niż pomoc *de minimis*, albo też obowiązek zgłoszenia nie był realizowany przez gminy w sposób prawidłowy. Poprawność drugiego wniosku potwierdza fakt, iż w ankietach z RIO wskazano, iż w 57% przypadków sygnalizowano brak przesyłania przez gminy projektów uchwał przewidujących udzielanie pomocy *de minimis* do Prezesa UOKiK.

Na tle powyższego pojawia się więc taki obraz działalności uchwałodawczej gmin, w którym z jednej strony pracownicy odpowiedzialni za przygotowywanie projektów uchwał podatkowych uznają przepisy dotyczące pomocy publicznej za barierę w podejmowaniu tych uchwał, ale z drugiej strony w praktyce nie stoi to na przeszkodzie w ich podejmowaniu. Prowadzi to do uchwalania uchwał z naruszeniem ograniczeń wynikających z ogólnego zakazu udzielania pomocy publicznej, co tylko w nielicznych przypadkach jest sygnalizowane przez Prezesa UOKiK, a co jest następstwem tego, że uchwały nie są po prostu do niego przesyłane. Założyć przy tym należy, iż nie chodzi tu o przypadki, gdy wprost z projektu uchwały wynika, iż wprowadza się preferencję stanowiącą pomoc *de minimis*, lecz raczej o przypadki, gdy w ogóle danego wsparcia nie uznaje się za pomoc publiczną, pomimo że taka pomoc może wystąpić.

**Ponadto zauważyć należy, iż w zakresie gminnych organów podatkowych nie znalazła potwierdzenia teza, wedle której na udzielanie pomocy publicznej wpływ może mieć rodzaj gminy (przy założeniu, że duże gminy miejskie dysponują bardziej wykształconą kadrą pracowniczą niż małe gminy wiejskie).** Wyniki badań ankietowych z uwzględnieniem kategorii gminy (miejskie, miejsko-wiejskie, wiejskie) wskazują, że w ich ramach odpowiedzi na poszczególne pytania były na zbliżonym poziomie. Jedyne istotne odstępstwo dotyczyło pytania: „Czy w Twojej gminie regulacje związane z pomocą publiczną były powodem wycofania przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych (umorzenie, rozłożenie na raty, odroczenie)?” W tym przypadku widoczne jest, iż w przypadku gmin wiejskich było najmniej tego rodzaju sytuacji (30,7% odpowiedzi twierdzących, 58,7% odpowiedzi negatywnych), podczas gdy w przypadku gmin miejskich i miejsko-wiejskich odsetek przypadków, gdy przepisy o pomocy publicznej były podwodem wycofania wniosku o ulgę w spłacie wynosił ok. 50%. W mojej ocenie taki stan rzeczy może wynikać z faktu, iż w przypadku gmin wiejskich podstawą udzielania przedsiębiorcom ulg z zasady były art. 67b § 1 pkt 1 i 2 ordynacji podatkowej, a więc chodziło o ulgi, które nie stanowią pomocy publicznej lub są pomocą *de minimis*. W tym przypadku zasady udzielania pomocy są dość proste.

5. W mojej ocenie, główne przyczyny, dla których postrzega się przepisy dotyczące pomocy publicznej za skomplikowane i bardzo skomplikowane wynikają z następujących powodów:

**a) konieczność bezpośredniego stosowania przepisów prawa Unii Europejskiej;**

Przepisy z zakresu ochrony konkurencji, do których zaliczyć należy regulacje ograniczające możliwość udzielania pomocy publicznej przez państwa członkowskie Unii Europejskiej, wywodzone są przede wszystkim z prawa pierwotnego Unii Europejskiej, a ponadto są doprecyzowywane w prawie wtórnym (przede wszystkim



rozporządzeniach Komisji UE). W tym kontekście powstaje problem bezpośredniego stosowania tych regulacji przez sądy krajowe, organy administracji publicznej oraz samych beneficjentów pomocy. Zagadnienie to jest szczególnie skomplikowane jeżeli chodzi o normy wywodzone z Traktatu Lizbońskiego, które wprowadzając generalny zakaz udzielania pomocy publicznej, nie w każdym przypadku mogą być stosowane w sposób bezpośredni. Z tego względu konieczna jest pogłębiona wiedza z zakresu prawa UE, która jest wykorzystywana przy stosowaniu prawa krajowego. Wiedzy tej, w moje ocenie, często brakuje zarówno organom podatkowym, jak i podatnikom. Uwaga ta dotyczy również orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a wcześniej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości oraz decyzji Komisji Unii Europejskiej, które w istotny sposób wpływają na stosowanie prawa Unii Europejskiej. W konsekwencji pojawia się swoisty strach przed stosowaniem tych regulacji, co uznać należy za pozaprawny czynnik (psychiczny), który ogranicza udzielanie pomocy publicznej. Jest to szczególnie widoczne w przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które nie są stosowane uzasadniając to ich uznaniowością.

**b) szczególny charakter norm prawa UE wyrażający się w ich ogólności i kierunkowym charakterze, co skutkuje koniecznością oceny dopuszczalności udzielenia pomocy publicznej przede wszystkim w oparciu o tzw. „miękkie” kryteria;**

Zasadniczo odmienny jest charakter krajowych norm zaliczanych do prawa podatkowego od regulacji Unii Europejskiej odnoszących się do zakazu udzielania pomocy publicznej oraz dopuszczalnych wyjątków od tegoż zakazu. Polskie prawo podatkowe jest względnie precyzyjne w swych zapisach, z rzadka posługuje się klauzulami generalnymi. Tymczasem prawo Unii Europejskiej już definiując sam zakaz udzielania pomocy publicznej posługuje się takimi sformułowaniami jak np. selektywność pomocy czy antykonkurencyjny jej charakter. Pojęcia te są wypełniane przez bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a wcześniej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości czy rozstrzygnięcia Komisji Unii Europejskiej. Ponadto stosowanie prawa we wskazanym zakresie wymaga uwzględnienia szeregu aktów prawa wtórnego np. rozporządzeń Komisji Unii Europejskiej dopuszczających udzielania określonych rodzajów pomocy publicznej, a także aktów tzw. prawa miękkiego Unii Europejskiej (*soft law*) w postaci wytycznych (np. wskazujących kryteria oceny trudnej sytuacji ekonomicznej przedsiębiorcy) czy komunikatów. Nie mają one zasadniczo mocy prawie wiążącej, ale w praktyce są stosowane przy ustaleniu zakresu znaczeniowego pojęć, którymi posługuje się tzw. prawo twarde (*hard law*). Konieczność każdorazowej wykładni prawa Unii Europejskiej w kontekście analizy poszczególnych przypadków stosowania preferencji podatkowych sprawia, że jest to element zniechęcający do ich stosowania w tych wszystkich przypadkach, gdzie w grę wchodzi fakultatywność pomocy (np. zwolnienia z podatku od nieruchomości w postaci uchwały rady gminy) lub jej uznaniowość (np. ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych);

**c) brak spójności pomiędzy przepisami prawa krajowego a prawem Unii Europejskiej oraz niewystarczające doregulowanie problematyki pomocy publicznej w przepisach polskiego prawa podatkowego;**

Polskie regulacje z zakresu prawa podatkowego w zbyt małym stopniu uwzględniają problematykę pomocy publicznej. Problem ten jest widoczny

szczególnie na gruncie ustaw szczegółowego prawa podatkowego, które regulują zwolnienia i ulgi podatkowe. Przepisy krajowe dla przykładu nie rozstrzygają wprost, czy dane wsparcie stanowi pomoc publiczną (vide ulgi i zwolnienia w podatku rolnym czy zwolnienia w podatku od nieruchomości). **W mojej ocenie powinno one wyraźnie stanowić, w których przypadkach preferencja stanowi lub może stanowić pomoc publiczną.** W konsekwencji aktualnego stanu rzeczy ocena tego rodzaju sytuacji jest w większości przypadków przerzucona na organ udzielający pomocy, a w konsekwencji to on ponosi odpowiedzialność za wadliwe działania w tym zakresie.

W większym stopniu w prawie krajowym powinno się także uwzględnić wyjątki od ogólnego zakazu udzielania pomocy publicznej np. w ramach wyłączeń grupowych. Wprowadzenie w prawie krajowym odpowiednich w tym zakresie regulacji, które stanowią podstawę stanowienia miejscowego prawa podatkowego, znacznie zwiększa dostępność od wsparcia, co dobitnie potwierdza znakomity wzrost ilości podejmowanych przez rady gmin uchwał w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości oraz od środków transportowych, które stanowią regionalną pomoc inwestycyjną na podstawie stosownych rozporządzeń Rady Ministrów. **Zasadne jest więc wprowadzenie mechanizmu, w którym na poziomie przepisów krajowych reguluje się, w zgodzie z przepisami UE, niektóre zagadnienia związane z pomocą publiczną, w szczególności warunki dopuszczalności określonych rodzajów pomocy.** Może to dotyczyć zarówno etapu stanowienia prawa, co ma miejsce, aczkolwiek jedynie w zakresie jednego z rodzajów dopuszczalnej pomocy (regionalnej) w odniesieniu do uchwał rad gmin<sup>17</sup>, jak i etapu stosowania prawa - doregulowanie w stosownych rozporządzeniach zasad stosowania ulg w spłacie zobowiązań stanowiących określone rodzaje pomocy publicznej.<sup>18</sup> W mojej ocenie szerokie wykorzystanie tego mechanizmu, np. poprzez szczegółowe określenie w prawie krajowym zasad stosowania pomocy publicznej w ramach tzw. wyłączeń grupowych, zwiększyłoby dostępność preferencji podatkowych. Teza ta znajduje dobitne potwierdzenie w analizie liczby uchwał rad gmin, które stanowiły podstawę udzielania pomocy w formie zwolnień z podatku od nieruchomości, a w późniejszym czasie również w podatku od środków transportowych, podejmowanych na podstawie kolejnych rozporządzeń Rady Ministrów. Z danych dostępnych na stronie internetowej UOKiK<sup>19</sup> wynika, że liczba tych uchwał podejmowanych na podstawie kolejnych rozporządzeń była następująca:

---

<sup>17</sup> Por. już nieobowiązujące rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną (Dz.U. Nr 146, poz. 927).

<sup>18</sup> Zob. wygasłe z dniem 30 czerwca 2014 r. rozporządzenia Rady Ministrów wydane na podstawie art. 67b § 5 o.p.: 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); 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); 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), a także ustawę z dnia 24 czerwca 2010 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi z maja i czerwca 2010 r. (Dz. U. Nr 123, poz. 835) oraz ustawa z dnia 16 września 2011 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi (Dz.U. Nr 234, poz. 1385).

<sup>19</sup> [http://uokik.gov.pl/ewidencja\\_aktow\\_prawa\\_miejscowego.php](http://uokik.gov.pl/ewidencja_aktow_prawa_miejscowego.php)

- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 sierpnia 2008 r. w sprawie udzielania przez gminy pomocy regionalnej na wspieranie nowych inwestycji lub tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją<sup>20</sup> - 2 uchwały;
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2007 r. w sprawie udzielania przez gminy zwolnień od podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną<sup>21</sup> - 70 uchwał;
- 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<sup>22</sup> - 131 uchwał.

Zasadniczo więc w okresie obowiązywania kolejnych rozporządzeń rosła liczba uchwał podejmowanych przez rady gminy i przyjąć należy, iż brak tych rozporządzeń byłby istotną barierą w podejmowaniu tego rodzaju aktów. Jednocześnie w zasadzie nie udziela się innych rodzajów pomocy publicznej niż wskazane oraz pomoc de minimis, co uzasadnić można właśnie brakami w doregulowaniu tej kwestii w prawie krajowym.

#### **d) brak spójności pomiędzy przepisami polskiego prawa podatkowego a krajowymi przepisami dotyczącymi pomocy publicznej;**

W krajowym porządku prawnym zasadniczo problematyka pomocy publicznej uregulowana jest w ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Akt ten nie zawiera jednak zbyt wielu regulacji szczegółowych, które odnoszą się do prawa podatkowego. Sytuacja ta wymaga zmiany. Takie kwestie jak np. pojęcie działalności gospodarczej, określenie dnia udzielenia pomocy czy procedury dochodzenia zwrotu pomocy w formie preferencji podatkowych powinny być doregulowane. **Aktualnie brak jej systemowych regulacji z zakresu pomocy publicznej uwzględniających specyfikę preferencji podatkowych.** Szczególnie te rozbieżności są widoczne na gruncie kluczowego dla problematyki udzielania pomocy publicznej pojęcia działalności gospodarczej. W krajowym porządku prawnym jest ono definiowane zarówno przez ustawę o charakterze systemowym - o swobodzie działalności gospodarczej (art. 2), jak i przez ustawę o postępowaniach w sprawach dotyczących pomocy publicznej (art. 2 pkt 17) oraz ustawy ogólnego (art. 3 pkt 9 ordynacji podatkowej) i szczegółowego prawa podatkowego (np. art. 1a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Definicje te różnią się od siebie, gdyż - z wyjątkiem ustawy o swobodzie działalności gospodarczej - są stosowane wyłącznie na potrzeby danej ustawy i z zasad są one węższe niż rozumienie działalności gospodarczej wynikające z przepisów prawa UE. Prowadzi to do sytuacji, w której pomoc publiczna może być udzielana podmiotom, które na gruncie danej ustawy nie prowadzą działalności gospodarczej. Przykładem takiej sytuacji są podmioty prowadzące działalność rolniczą lub leśną, której w świetle art. 1a ust. 2 u.p.o.l. nie uznaje się za działalność gospodarczą.

Nie może więc dziwić, że tego rodzaju sytuacja stanowi źródło istotnych problemów na etapie tak stanowienia jak i stosowania prawa i powinna być weliminowana lub przynajmniej znacznie ograniczona. Kwestią do rozstrzygnięcia pozostaje, czy powinno mieć to miejsce poprzez doregulowanie tych kwestii w ustawie o postępowaniach w sprawach dotyczących pomocy publicznej czy w

<sup>20</sup> Dz.U. Nr 142, poz. 1017.

<sup>21</sup> Dz.U. Nr 138, poz. 969.

<sup>22</sup> Dz.U. Nr 146, poz. 927 ze zm.

przepisach prawa podatkowego. W mojej ocenie zasadne jest, aby jednak odbyło się to w akcie o charakterze systemowym, jakim jest ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.