

WPEŁYW REGULACJI
DOTYCZĄCYCH POMOCY PUBLICZNEJ
NA STANOWIENIE I STOSOWANIE
LOKALNEGO PRAWA PODATKOWEGO

WPŁYW REGULACJI
DOTYCZĄCYCH POMOCY PUBLICZNEJ
NA STANOWIENIE I STOSOWANIE
LOKALNEGO PRAWA PODATKOWEGO

RAFAŁ DOWGIER



Temida2

Białystok 2015

© Copyright by Temida 2
Białystok 2015

Redaktor Naukowy Wydawnictwa Temida 2: Cezary Kosikowski

Rada Naukowa Wydawnictwa Temida 2:

Przewodniczący Rady Naukowej Wydawnictwa Temida 2: Emil W. Pływaczewski

Członkowie z Uniwersytetu w Białymstoku: Stanisław Bożyk, Adam Czarnota, Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Adam Jamróż, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Cezary Kulesza, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Maciej Perkowski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Ryszard Skarżyński, Halina Świączkowska, Mieczysława Zdanowicz

Członkowie z Polski: Marian Filar (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu), Edward Gniewek (Uniwersytet Wrocławski), Lech Paprzycki (Sąd Najwyższy)

Członkowie zagraniczni: Lidia Abramczyk (Państwowy Uniwersytet im. Janki Kupały w Grodnie, Białoruś), Vladimir Babčak (Uniwersytet w Koszycach, Słowacja), Renata Almeida da Costa (Uniwersytet La Salle, Brazylia), Chris Eskridge (Uniwersytet w Nebrasce, USA), Jose Luis Iriarte Angél (Uniwersytet Navarra, Hiszpania), Marina Karasjewa (Uniwersytet w Woroneżu, Rosja), Bernhard Kitous (Uniwersytet w Rennes, Francja), Martin Krygier (Uniwersytet w Nowej Południowej Walii, Australia), Petr Mrkývka (Uniwersytet Masaryka, Czechy), Marcel Alexander Niggli (Uniwersytet we Fryburgu, Szwajcaria), Andrej A. Novikov (Państwowy Uniwersytet w Sankt Petersburgu, Rosja), Sławomir Redo (Uniwersytet Wiedeński, Austria), Bernd Schünemann (Uniwersytet w Monachium, Niemcy), Sebastiano Tafaro (Uniwersytet w Bari, Włochy), Wiktor Trinczuk (Kijowski Narodowy Handlowo-Ekonomiczny Uniwersytet, Ukraina)

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

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

ISBN 978-83-62813-75-9

Recenzent: Leonard Etel

Opracowanie graficzne i typograficzne: Jerzy Banasiuk

Projekt okładki: Jerzy Banasiuk

Redakcja techniczna: Jerzy Banasiuk

Korekta: Bogumiła Mancewicz

Wydawca: Temida 2, przy współpracy Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Spis treści

Wykaz skrótów	9
Wprowadzenie.....	13

Rozdział 1.

STANOWIENIE I STOSOWANIE LOKALNEGO PRAWA PODATKOWEGO (s. 25)

Rozdział 2.

POJĘCIE POMOCY PUBLICZNEJ, DOPUSZCZALNOŚĆ JEJ UDZIELANIA

ORAZ KATEGORIE

2.1. Uwagi ogólne	33
2.2. Przedsiębiorca jako beneficjent pomocy publicznej	40
2.3. Kryteria uznania wsparcia za pomoc publiczną.....	55
2.3.1. Publiczny charakter wsparcia	55
2.3.2. Korzyść ekonomiczna	58
2.3.3. Selektywność pomocy	66
2.3.4. Wpływ na konkurencję i wymianę handlową w Unii Europejskiej	76
2.4. Zakaz udzielania pomocy publicznej i wyjątki od tego zakazu.....	83
2.5. Kategorie pomocy publicznej.....	92
2.5.1. Uwagi ogólne.....	92
2.5.2. Pomoc publiczna negatywna i pozytywna	93
2.5.3. Pomoc notyfikowana i niepodlegająca notyfikacji	93
2.5.4. Pomoc indywidualna i udzielana na podstawie programów pomocowych	96
2.5.5. Pomoc horyzontalna, regionalna i sektorowa.....	98
2.5.6. Pomoc <i>de minimis</i>	100

POMOC PUBLICZNA W FORMIE PREFERENCJI W ZAKRESIE PODATKÓW
I OPŁAT LOKALNYCH

3.1. Uwagi ogólne	103
3.2. Formy preferencji podatkowych w zakresie podatków i opłat lokalnych	113
3.2.1. Uwagi ogólne.....	113
3.2.2. Zwolnienia wprowadzane w drodze uchwał rad gmin	114
3.2.3. Ulgi wprowadzane w drodze uchwał rad gmin	118
3.2.4. Zaniechanie ustalania lub poboru podatku rolnego	122
3.2.5. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych.....	123
3.2.6. Zwolnienia i ulgi ustawowe.....	127
3.3. Problem klasyfikacji poszczególnych rodzajów preferencji jako form udzielania pomocy publicznej.....	132
3.4. Zakres pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych udzielanej przez gminy	139
3.4.1. Uwagi ogólne.....	139
3.4.2. Pomoc <i>de minimis</i>	143
3.4.3. Pomoc publiczna inna niż <i>de minimis</i> oraz inna niż pomoc w sektorze rolnictwa i rybołówstwa	149
3.4.4. Pomoc w rolnictwie i rybołówstwie.....	157
3.5. Wpływ regulacji z zakresu pomocy publicznej na władztwo podatkowe gmin	159
3.5.1. Uwagi ogólne.....	159
3.5.2. Regulacje z zakresu pomocy publicznej jako normatywne ograniczenie władztwa podatkowego gmin.....	162
3.5.3. Pozanormatywny aspekt oddziaływania regulacji z zakresu pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie preferencji podatkowych przez gminy	166

Rozdział 4.

PROGRAMY POMOCOWE W FORMIE UCHWAŁ RAD GMIN WPROWADZAJĄCYCH
PREFERENCJE W ZAKRESIE PODATKÓW I OPŁAT LOKALNYCH

4.1. Uwagi ogólne	175
4.2. Konstrukcja programu pomocowego w postaci uchwały rady gminy	179
4.3. Uchwały stanowiące podstawę do udzielania pomocy <i>de minimis</i>	196
4.4. Uchwały stanowiące podstawę udzielania pomocy publicznej z uwzględnieniem warunków określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów wydanym na podstawie art. 20d ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych	208
4.5. Uchwały stanowiące podstawę udzielania pomocy publicznej z uwzględnieniem warunków określonych w rozporządzeniu Komisji (UE) Nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającym niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu	225
4.6. Uchwały w sprawie zwolnień podatkowych podlegające notyfikacji Komisji Europejskiej.....	233

Rozdział 5.

WPEŁYW REGULACJI DOTYCZĄCYCH POMOCY PUBLICZNEJ
NA STOSOWANIE LOKALNEGO PRAWA PODATKOWEGO

5.1. Uwagi ogólne	239
5.2. Udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w świetle przepisów o pomocy publicznej	245
5.2.1. Uwagi ogólne.....	245
5.2.2. Wymogi formalne wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych złożonego przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą	246
5.2.3. Związek organu podatkowego granicami wniosku o ulgę.....	250

5.2.4. Przesłanki udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w kontekście dopuszczalności udzielania pomocy publicznej	254
5.2.5. Zakres postępowania w sprawie udzielania ulg podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą	259
5.2.6. Elementy decyzji w sprawie ulgi w spłacie stanowiącej podstawę do udzielenia pomocy publicznej	274
5.2.7. Stosowanie przez gminne organy podatkowe ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – uwagi na tle kontroli prowadzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli	285
5.3. Preferencje w podatku rolnym stanowiące pomoc publiczną przyznawane w drodze decyzji organu podatkowego	289

Rozdział 6.

ZWROT POMOCY W FORMIE PREFERENCJI PODATKOWYCH UZYSKANEJ Z NARUSZENIEM PRZEPISÓW DOTYCZĄCYCH POMOCY PUBLICZNEJ

6.1. Uwagi ogólne	299
6.2. Zwrot pomocy w oparciu o decyzję Komisji Europejskiej	301
6.3. Zwrot pomocy w przypadku braku decyzji Komisji Europejskiej	317
Wnioski	327
Bibliografia.....	351
Wykaz orzecznictwa sądów UE	361
Abstract	365
Table of contents	383

Wykaz skrótów

EDB	– ekwiwalent dotacji brutto
Komisja	– Komisja Europejska
Komunikat Komisji	– Komunikat Komisji – Projekt Zawiadomienia Komisji w sprawie pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483)
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.)
RIO	– regionalna izba obrachunkowa
rozporządzenie Nr 1407/2013	– rozporządzenie Komisji (UE) Nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy <i>de minimis</i> (Dz.Urz. UE L 352 z 14.12.2013)
rozporządzenie Nr 1408/2013	– rozporządzenie Komisji (UE) Nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy <i>de minimis</i> w sektorze rolnictwa (Dz.Urz. UE L 352 z 24.12.2013)
rozporządzenie Nr 651/2014	– rozporządzenie Komisji (UE) Nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.Urz. UE L 187 z 26.06.2014)
rozporządzenie Nr 2015/1588	– rozporządzenie Rady (UE) Nr 2015/1588 z dnia 13 lipca 2015 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do niektórych kategorii pomocy horyzontalnej państwa (Dz.Urz. UE L 248 z 24.9.2015)

rozporządzenie Nr 2015/1589	– rozporządzenie Rady (UE) Nr 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 248 z 24.9.2015)
rozporządzenie z dnia 9 stycznia 2015 r.	– rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną oraz pomoc na infrastrukturę lokalną (Dz.U. z 2015 r. poz. 174)
SKO	– samorządowe kolegia odwoławcze
SPI	– Sąd Pierwszej Instancji
TFUE lub Traktat	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE 2012 C 326, s. 1)
TS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości lub Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnoty Europejskie
UE	– Unia Europejska
UOKiK	– Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów
u.p.l.	– ustawa z dnia 30 listopada 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 465 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 849 ze zm.)
u.p.p.p.	– ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 ze zm.)
u.p.r.	– ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1381 ze zm.)

Wykaz skrótów

- u.s.d.g.** – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 584 ze zm.)
- u.s.g.** – ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 1515 ze zm.)
- WSA** – wojewódzki sąd administracyjny

WPROWADZENIE

Podstawową funkcją podatków jest funkcja fiskalna – są one źródłem dochodów budżetowych. Z tego punktu widzenia wykorzystywanie podatku jako instrumentu pomocy udzielanej przez państwo może wydawać się rzeczą nie do pogodzenia z istotą tego świadczenia. Jest to jednak sprzeczność raczej pozorna, gdyż w niektórych sytuacjach stosowanie preferencji podatkowych realizuje inną wyróżnianą w literaturze przedmiotu funkcję podatków – stymulacyjną. Różnicowanie obciążeń podatkowych, w tym poprzez ich obniżanie, może zachęcać podatników do określonych działań. Może kreować nowe inwestycje, nowe miejsca pracy, a przez to prowadzić do zwiększenia bazy podatkowej. Odpowiednie kształtowanie wysokości obciążeń podatkowych może być elementem prowadzonej przez państwo polityki podatkowej. Złożoność problematyki wykorzystywania wspólnie podatków jako narzędzia prowadzenia tej polityki jest szczególnie widoczna w aspekcie oddziaływania na procesy gospodarcze. Stosowanie tego rodzaju mechanizmów może bowiem, poza zakładanym pozytywnym efektem stymulacyjnym, prowadzić do naruszenia konkurencji. Tymczasem jedną z głównych prerogatyw Unii Europejskiej, co znajduje wyraz w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, jest zagwarantowanie wszystkim przedsiębiorstw jednakowych i sprawiedliwych warunków konkurencji na rynku wewnętrznym. Gwarantem realizacji tego celu jest ogólny zakaz udzielania przez państwa członkowskie pomocy publicznej, która może przybierać również formę preferencji podatkowych. Na tym tle szczególnie widoczne są różnice interesów poszczególnych państw członkowskich, które z różnych powodów dążą do udzielania wsparcia dla działających na ich obszarze przedsiębiorców. Ogólny zakaz udziela-

nia pomocy publicznej należy więc postrzegać jako ograniczenie władztwa tych państw, w tym sferze prawa podatkowego.

Poczynione uwagi natury ogólnej wskazują na powiązanie prawa podatkowego, czy dokładniej rzecz ujmując – podatku jako instrumentu prowadzenia polityki podatkowej – z prawem pomocy publicznej, na które składają się normy prawne mające na celu ochronę konkurencji w ramach rynku wewnętrznego UE. Z tego względu problematyka ta zasługuje na szczególną uwagę, a do tej pory w polskiej literaturze przedmiotu nie była szczerzej prezentowana.¹ Istniejące opracowania z tego zakresu opierały się bowiem prawie wyłącznie na metodzie analitycznej polegającej na ocenie obowiązujących regulacji prawnych² i z zasady albo odnosiły się do problematyki podatkowej jedynie w niewielkim zakresie,³ albo też dotyczyły tylko wybranych instytucji uregulowanych w tej gałęzi prawa.⁴ Tymczasem celem niniejszej monografii jest zaprezentowanie zagadnienia oddziaływania regulacji z zakresu pomocy publicznej zarówno na stanowienie, jak i stosowanie prawa podatkowego, z wykorzystaniem w tym zakresie nie tylko analitycznej, ale również empirycznej metody badawczej opartej przede wszystkim o przeprowadzone badania ankietowe. Z przyczyn, o których mowa niżej, rozważania w tym zakresie ograniczone zostały do lokalnego prawa podatkowego.

Książka oparta została w istotnej części na wynikach badań, które zrealizowałem w ramach projektu badawczego finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki (umowa nr UMO-2011/01/B/HS5/01091) pt. *Wpływ regulacji dotyczących udzielania pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*. W części dotyczącej lokalnego prawa podatkowego była to kontynuacja moich badań naukowych zwią-

1 W tym kontekście należy odnotować pochodzące z 2003 r. opracowanie dotyczące materii podatkowej pomocy państwa, które jednak – ze względu na jego ramy oraz czas powstania – chociaż miało doniosły charakter, to jednak nie wyczerpywało analizowanej problematyki – zob. M. Kalinowski, A. Zalaśkiński, *Pomoc podatkowa państwa w Unii Europejskiej (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 11 oraz tychże, *Pomoc podatkowa państwa w Unii Europejskiej (2)*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 12.

2 Zob. R. Zenc, R. Dowgier, *Podatkowa pomoc publiczna udzielana przez gminy w pytaniach i odpowiedziach*, Warszawa 2015.

3 Por. R. Zenc, *Zasady udzielania pomocy publicznej przez gminy*, Warszawa 2012 oraz A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009.

4 Por. J. Burzyński, *Ulgi i zwolnienia ustawowe jako forma pomocy publicznej dla przedsiębiorców*, Gdańsk 2009 oraz S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe stosowane przez wójtów, burmistrzów, prezydentów – pomoc publiczna dla przedsiębiorców*, Warszawa 2003.

zanych z relacjami pomiędzy prawem pomocy publicznej a prawem podatkowym, które we wcześniejszym okresie (lata 2010-2011) realizowałem na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku w ramach projektu pt. *Reforma lokalnego prawa podatkowego* kierowanego przez prof. zw. dr hab. Leonarda Etela.⁵ Nie uprzedzając pewnych ustaleń, które wynikają z przeprowadzonych badań, już w tym miejscu podkreślić muszę, iż w ich toku okazało się, że oddziaływanie regulacji z zakresu pomocy publicznej na prawo podatkowe jest o wiele większe na szczeblu lokalnym niż centralnym. Uwaga ta dotyczy przede wszystkim etapu stanowienia prawa, a przyczyną takiego stanu rzeczy jest fakt, iż w Polsce funkcjonuje 2478⁶ gmin, których rady corocznie podejmują szereg uchwał, a ich przedmiotem są m.in. sprawy podatkowe. W dużej części uchwały te, określające stawki podatków lokalnych oraz wprowadzające zwolnienia w tych świadczeniach, wymagają analizy pod kątem dopuszczalności udzielania preferencji podatkowych w świetle ogólnego zakazu udzielania pomocy publicznej. Ponadto gminne organy podatkowe, jakimi są wójtowie, burmistrzowie (prezydenci miast) w owych prawie 2500 gminach, stosują powszechnie przepisy prawa podatkowego, które przewidują różnego rodzaju preferencje podatkowe albo też udzielają takich preferencji w postaci ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w drodze indywidualnych decyzji, co również wymaga od nich oceny dopuszczalności ich udzielenia w świetle przepisów dotyczących pomocy publicznej. Dla uproszczenia dalszych rozważań na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto, iż działalność zarówno organów stanowiących gmin, jak i gminnych organów podatkowych będzie, o ile nie wskazano inaczej, objęta łącznym pojęciem gminy.

Z powyższych względów opracowanie niniejsze skupia się wyłącznie na problematyce stanowienia i stosowania lokalnego prawa podatkowego.⁷ Nie oznacza to jednak, że zawarte w nim rozważania nie mogą być wykorzystane przy analizie zagadnień związanych ze stanowieniem prawa podatkowego na szczeblu centralnym oraz jego stoso-

5 Projekt nr N N110 183637 finansowany ze środków Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

6 Wg stanu na dzień 1 stycznia 2015 r. – zob. Główny Urząd Statystyczny, *Powierzchnia i ludność w przekroju terytorialnym w 2015 r.*, Warszawa 2015, s. 7, <http://stat.gov.pl>

7 Wyniki badań empirycznych przeprowadzonych wśród pracowników urzędów skarbowych i celnych oraz izb skarbowych i celnych przedstawiono w raporcie z badań empirycznych dostępnym na stronie internetowej projektu badawczego (<http://pomocpubliczna.uwb.edu.pl>).

waniem przez państwowe organy podatkowe. Nie ma różnic pomiędzy stosowaniem tych przepisów przez państwowe i samorządowe organy podatkowe, zwłaszcza w zakresie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych uregulowanych w ustawie – Ordynacja podatkowa.

Chociaż opracowanie jest efektem realizowanego grantu naukowego, w dużym zakresie nawiązuje do praktycznych zagadnień związanych ze stanowieniem i stosowaniem lokalnego prawa podatkowego. Stanowi odzwierciedlenie problemów, z jakimi spotykałem się w swojej pracy naukowej, a także w praktyce, przy okazji różnego rodzaju spotkań (szkoleń, konferencji, seminariów) z pracownikami samorządowych organów podatkowych, organów nadzoru nad działalnością uchwałodawczą rad gmin, czy też sędziami sądów administracyjnych.

Zasadniczym wątkiem rozważań prezentowanych w opracowaniu są zagadnienia z zakresu prawa podatkowego. Nie jest to książka o prawie pomocy publicznej – zagadnienie to dość obszernie zostało przedstawione w literaturze przedmiotu.⁸ Problematyka pomocy publicznej została w niej zaprezentowana w zakresie niezbędnym do analizy materii podatkowej, z akcentem na samo pojęcie pomocy publicznej oraz wynikający z Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej ogólny zakaz jej udzielania.

Uzasadniając podjęcie problematyki wpływu prawa pomocy publicznej na prawo podatkowe, wyjść należy od stwierdzenia, że jedną z podstawowych zasad rządzących wspólnym rynkiem Unii Europejskiej jest zasada wolnej konkurencji. Działania państw członkowskich mogą pozostawać z nią w sprzeczności, a przez to powodować zakłócenia w funkcjonowaniu wspólnego rynku. Jednym z instrumentów stosowanych przez państwo w ramach realizacji szeroko rozumianego wsparcia gospodarki są różnego rodzaju preferencje podatkowe (m.in. ulgi i zwolnienia). Tego rodzaju instytucje stanowiące pomoc publiczną mogą być

8 Por. np. A. Fornalczyk (red.), *Pomoc publiczna dla przedsiębiorstw w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 1998; S. Dudzik, *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw publicznych w prawie Wspólnoty Europejskiej. Między neutralnością a zaangażowaniem*, Kraków 2002; P. Pełka, M. Stasiak, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorstw w Unii Europejskiej*, Warszawa 2002; P. Marquardt, *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców*, Warszawa 2007; I. Postuła, A. Werner, *Prawo pomocy publicznej*, Warszawa 2008; B. Kurcz (red.), *Pomoc państwa. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2009; A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009; R. Zenc, *Zasady udzielania pomocy publicznej przez gminy*, Warszawa 2012.

z punktu widzenia ochrony konkurencji zabronione. Wynika to z obowiązujących w prawie unijnym ograniczeń związanych z udzielaniem pomocy publicznej. Należy podkreślić, iż są one zasadniczo tożsame dla wszystkich państw członkowskich i muszą być uwzględnione w ich porządku prawnym. Z tego punktu widzenia rozważania dotyczące tych regulacji mają uniwersalny charakter i zasadniczo nie wymagają analizy systemów prawnych poszczególnych państw członkowskich.

W prawie unijnym istnieją kryteria, wg których uznaje się pomoc publiczną za niedozwoloną. Regulacje te mają jednak w prawie pierwotnym charakter ogólny i kierunkowy. Prowadzi to do tego, iż ich stosowanie na gruncie krajowych porządków prawnych związane jest z wprowadzaniem do nich szczegółowych rozwiązań w tym zakresie. Na przykładzie Polski widać, iż udzielanie pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych wiąże się z szeregiem wątpliwości i problemów. Są one szczególnie widoczne na szczeblu lokalnym, co wynika z dużej liczby gmin, które posiadają uprawnienia prawotwórcze oraz gminnych organów podatkowych stosujących prawo.

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

1. 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.
2. Waga regulacji dotyczących pomocy publicznej jest wprost proporcjonalna do znaczenia w życiu gospodarczym preferencji podatkowych, które z zasady są elementem polityki podatkowej prowadzonej przez państwo. 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 o.p.,
 - stanowienia i stosowania ustawowych ulg i zwolnień w podatkach lokalnych,
 - wprowadzania ulg i zwolnień podatkowych w drodze uchwał podatkowych rad gmin.
3. Pomoc publiczna nie jest kategorią prawa podatkowego, ale jej wpływ na tę gałąź prawa jest istotna. Problematiczne jest przy tym to, że z zasady inny jest charakter norm z zakresu prawa pomocy publicznej, a inny z zakresu 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 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.
4. Problematyka stosowania regulacji dotyczących pomocy publicznej w aspekcie prawa podatkowego jest wieloaspektowa. W szczególności wskazać należy na następujące kwestie:
- a) punktem wyjścia jest sama definicja przedsiębiorcy jako beneficjenta pomocy, gdyż istnieje dysonans pomiędzy pojmowaniem przedsiębiorcy w prawie krajowym i unijnym, 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;
 - b) problematyczna jest ocena w kontekście bezpośredniego stosowania przepisów prawa pierwotnego Unii Europejskiej, czy dana preferencja stanowi w ogóle pomocy publiczną;
 - c) w przypadku uznania, że mamy do czynienia z pomocą publiczną, konieczna jest weryfikacja dopuszczalności udzielenia konkretnego rodzaju pomocy;
 - d) z udzielaniem pomocy wiążą się szczególne obowiązki formalne (np. zgoda Komisji Europejskiej);

- e) istnieje zarówno krajowy, jak i unijny model kontroli i nadzoru nad dopuszczalnością i prawidłowością udzielania pomocy publicznej;
- f) zarówno w prawie unijnym, jak i krajowym uregulowano zasady zwrotu nienależnie przyznanej pomocy publicznej.

Ponadto podkreślić trzeba, że wskazane zagadnienia nie dotyczą jedynie organów podatkowych, czy też organów stanowiących prawo, ale i adresatów tych norm. Przepisy dotyczące pomocy publicznej nakładają na jej beneficjentów określone obowiązki, które muszą oni realizować.

Mając powyższe na uwadze, stwierdzić należy, iż 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 zaś umożliwiłby pomiotom ubiegającym się o pomoc w miarę prostą weryfikację warunków, które muszą spełnić, aby ją otrzymać.

Do podstawowych celów, które miały zrealizować badania przeprowadzone na potrzeby niniejszego opracowaniu, należało zaliczyć:

- 1) dokonanie analizy wszystkich sfer, w których przepisy o pomocy publicznej oddziałują na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego w Polsce. W tym zakresie konieczne było wyodrębnienie etapu stanowienia i stosowania prawa, co pozwoliło na lepsze odzwierciedlenie specyfiki problemów związanych z tymi sferami;
- 2) zidentyfikowanie i analiza problemów związanych z ww. kwestią;
- 3) wskazanie propozycji rozwiązań zidentyfikowanych problemów.

Na tle powyższego sformułować należy zasadniczy problem badawczy, którego próba rozwiązania została podjęta w niniejszym opracowaniu. Sprowadzić można go do pytania, czy, a jeżeli tak, to w jakim zakresie prawo pomocy publicznej wpływa na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego w Polsce? Warunkiem udzielenia

odpowiedzi na powyższe pytanie było zrealizowanie ww. podstawowych celów badawczych, a więc przede wszystkim identyfikacja obszarów, w których prawo pomocy publicznej oddziałuje na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego oraz powstałych na tym tle problemów. Znalazło to odzwierciedlenie w konstrukcji pracy, która opiera się na dwóch zasadniczych częściach odnoszących się do etapu stanowienia oraz stosowania lokalnego prawa podatkowego. Rozważania te poprzedzają zagadnienia wprowadzające związane przede wszystkim z pojęciami „lokalne prawa podatkowe” oraz „pomoc publiczna”. W tym drugim przypadku, w zakresie niezbędnym dla realizacji tematu pracy, konieczna była analiza zagadnień związanych z ogólnym zakazem udzielania pomocy publicznej, ze szczególnym uwzględnieniem przesłanek, których zaistnienie przesądza o uznaniu pomocy za niedozwoloną.

Mając na uwadze wskazany wyżej problem badawczy, zasadnicza hipoteza weryfikowana w niniejszej pracy zakłada, że regulacje z zakresu prawa pomocy publicznej stanowią dodatkowe ograniczenie władztwa podatkowego gmin oraz stanowią barierę w prowadzeniu przez nie polityki podatkowej. Ograniczenia te przejawiają się nie tylko na etapie stanowienia aktów prawa miejscowego w postaci uchwał podatkowych, ale także na etapie stosowania przepisów ustawowych, które przewidują preferencje podatkowe w postaci ulg i zwolnień oraz są podstawą do wydawania indywidualnych decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Jako roboczą tezę służącą weryfikacji powyższej hipotezy przyjąłem, iż regulacje dotyczące pomocy publicznej mogą oddziaływać na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego w dwóch aspektach – normatywnym i pozanormatywnym. W tym pierwszym, co wydaje się rzeczą oczywistą, związane są one z określonymi obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa, które mają charakter zarówno materialny (zakaz udzielania pomocy lub jej określonych rodzajów), jak i formalny (obowiązek notyfikacji czy też przedłożenia projektu uchwały celem zaopiniowania Prezesowi UOKiK). Z kolei w wymiarze pozanormatywnym przyjąłem, że istnieją istotne powody, dla których, o ile to możliwe, gminne organy podatkowe oraz organy uchwałodawcze gmin unikają udzielania pomocy publicznej. U podstaw takiego działania leżą takie przyczyny, jak np. konieczność bezpośredniego stosowania często

nieprecyzyjnych regulacji unijnych z zakresu prawa pomocy publicznej i obawa przed udzieleniem pomocy z ich naruszeniem.

Celem weryfikacji zasadności wskazanej hipotezy przeprowadzono badania, w których 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 dotyczyły lat 2012-2013 i skierowane były do podmiotów odpowiedzialnych za udzielanie pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych (pracownicy gminnych organów podatkowych odpowiedzialni zarówno za wydawanie decyzji w indywidualnych sprawach, jak i za przygotowanie projektów uchwał podatkowych) oraz kontrolę instancyjną decyzji wydawanych przez te organy (samorządowe kolegia odwoławcze), a także organów nadzoru nad działalnością uchwałodawczą rad gmin (regionalne izby obrachunkowe). Ponieważ w zakresie pomocy publicznej obowiązują bardzo rozbudowane obowiązki sprawozdawcze, celem badań ankietowych nie było zasadniczo ustalenie form czy wartości pomocy udzielanej przez gminy. Te, jak i inne dane liczbowe za lata 2011-2013 uzyskałem dzięki uprzejmości UOKiK, a w zakresie pomocy w sektorze rolnictwa i rybołówstwa pochodziły one ze sprawozdań Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi o pomocy publicznej udzielanej w sektorze rolnictwa i rybołówstwa w Rzeczypospolitej Polskiej za lata 2010-2013. Ankiety miały natomiast na celu określenie przede wszystkim stosunku podmiotów stosujących lokalne prawo podatkowe do regulacji z zakresu prawa pomocy publicznej i ustalenie, czy oddziałują one na działania tych podmiotów w sposób pozanormatywny.

Ankiety badawcze zostały udostępnione poprzez stronę internetową projektu badawczego (<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 ([http://pomocpubliczna@uwb.edu.pl](mailto:pomocpubliczna@uwb.edu.pl)) do wszystkich gmin w Polsce. Baza adresów została utworzona na podstawie informacji umieszczonych w serwisach www poszczególnych gmin, ewentualnie z wykorzystaniem strony Biuletynu Informacji Publicznej. Prośba o wy-

pełnienie ankiety adresowana była do skarbników gmin, a w przypadku braku adresu poczty elektronicznej tych osób – na adres referatu finansowego albo adres główny urzędu gminy.

W przypadku samorządowych kolegiów odwoławczych oraz regionalnych izb obrachunkowych przekazano im pismo z prośbą o wypełnienie ankiety wraz z odpowiednim linkiem to umożliwiającym.

Podjęte działania pozwoliły na uzyskanie wypełnionych w całości lub w części ankiet badawczych od 755 pracowników gminnych organów podatkowych, 100 pracowników regionalnych izb obrachunkowych oraz 76 pracowników samorządowych kolegiów odwoławczych.

Ponadto w pracy wykorzystano dorobek orzecznicy zarówno polskich sądów administracyjnych, jak i Trybunału Sprawiedliwości UE (wcześniej ETS) oraz Komisji Europejskiej.

Przy identyfikowaniu praktycznych problemów związanych z udzielaniem pomocy publicznej przez gminy przydatne były także wyniki kontroli NIK w tym zakresie przeprowadzone przez Delegatury NIK w Poznaniu,⁹ Rzeszowie¹⁰ oraz Wrocławiu.¹¹

O ile udało się przeprowadzić badania ankietowe wśród pracowników organów podatkowych i organów nadzoru, o tyle nie udało się to w odniesieniu do przedsiębiorców, a więc potencjalnych beneficjentów pomocy. Z założenia przygotowana ankieta badawcza została rozślana do ogólnopolskich organizacji zrzeszających i reprezentujących przedsiębiorców, aby zweryfikować stosowanie regulacji dotyczących pomocy publicznej również z punktu widzenia beneficjentów pomocy. Odpowiednie pismo z prośbą o przekazanie linku umożliwiającego wypełnienie ankiety przesłano na adresy internetowe dostępne na stronach internetowych tych organizacji.¹² Okazało się jednak, że skierowana do

9 *Informacja o wynikach kontroli stosowania przez gminy ulg w spłacie zobowiązań podmiotów działających na ich terenie*, LPO-410-21/09, 162/2009/P/09/165/LPO, Poznań, grudzień 2009, https://www.nik.gov.pl/kontrol/wyniki-kontroli_nik/pobierz.px_remote_lpo_p_09_165_200910071155581254909358_01,typ,kk.pdf

10 *Informacja o wynikach kontroli ulg udzielanych przez gminy w odniesieniu do podatków stanowiących ich dochód w okresie 2008 r. – I kwartał 2011 r.*, 172/2011/P/11/163/LRZ, Rzeszów, grudzień 2011, <https://bip.nik.gov.pl/kontrol/wyniki-kontroli-nik/kontrol/9166.html>

11 Wyniki prowadzonej w 2012 r. kontroli pomocy publicznej świadczonej przez gminy województwa dolnośląskiego dostępne są na stronie internetowej Delegatury NIK we Wrocławiu: <https://bip.nik.gov.pl/kontrol/P/11/177/LWR/>

12 Były to: Związek Rzemiosła Polskiego, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Ogólnopolska Federacja Stowarzyszeń Kupców i Przedsiębiorców, Inicjatywa Firm Rodziny, Praco-

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.¹³ 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 pozwoliło to w konsekwencji na wywodzenie z nich jakichkolwiek wniosków.

Niezależnie jednak od nieudanej próby przeprowadzania badań empirycznych wśród beneficjentów pomocy, zebrany materiał badawczy wydaje się wystarczający do weryfikacji postawionej na wstępie hipotezy badawczej.

Końcowo zwrócić należy uwagę na zmiany, jakie w ostatnim okresie zaszły w regulacjach prawnych z zakresu pomocy publicznej, a które wiązały się z zakończoną w 2014 r. przez Komisję reformą przepisów w tym zakresie. Mam tu na myśli przede wszystkim zmiany zasad udzielania pomocy *de minimis* wynikające z wygaśnięcia z końcem 2013 r. rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1998/2006 z 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*,¹⁴ a także związane z obowiązującymi od 1 lipca 2014 r. nowymi zasadami udzielania pomocy, przede wszystkim regionalnej, uregulowanymi w rozporządzeniu Komisji (UE) Nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającym niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu. Nowe regulacje, chociaż nie zmieniły w sposób zasadniczy zasad udzielania pomocy publicznej, to zwłaszcza w aspekcie zagadnień intertemporalnych stały się na gruncie krajowym dodatkowym źródłem problemów.

dawcy Rzeczypospolitej Polskiej, Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”, Business Centre Club, Krajowa Izba Gospodarcza, Polska Organizacja Pracodawców Osób Niepełnosprawnych.

13 Białystok, Kraków, Łódź, Toruń, Kielce, Poznań, Rzeszów, Katowice, Lublin, Olsztyn, Gdańsk, Szczecin, Gorzów Wielkopolski, Zielona Góra, Wrocław, Opole.

14 Dz.Urz. UE L 379 z 28.12.2006.

Ponadto już od 2014 r. trwały prace związane ze zmianami w ustawach regulujących podatki i opłaty lokalne, a także ordynacji podatkowej. Ostatecznie zakończyły się one uchwaleniem zmian, które wejdą w życie z początkiem 2016 r.¹⁵ Pomimo iż zasadniczo praca powstała w stanie prawnego na dzień 1 listopada 2015 r., uwzględniono w niej również te nowelizacje.

15 Zob. ustawę z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1045) wprowadzającą zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym oraz o podatku leśnym, a także ustawę z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649).

Rozdział 1.

STANOWIENIE I STOSOWANIE LOKALNEGO PRAWA PODATKOWEGO

Podstawę działania zarówno organów stanowiących gmin, jak i ich organów wykonawczych w zakresie prawa podatkowego, stanowią regulacje prawne, które zaliczyć można do kategorii lokalnego prawa podatkowego. Pojęcie to, jak wskazuje się w literaturze przedmiotu,¹ jest niekiedy utożsamiane z miejscowym prawem podatkowym. W ocenie niektórych autorów lokalnym prawem podatkowym są akty prawne wydawane przez organy jednostek samorządu terytorialnego, których kompetencje w tym zakresie wynikają wprost z art. 168 Konstytucji RP. Zgodnie z tym przepisem mają one prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Zgodzić się jednak należy z tymi przedstawicielami nauki prawa podatkowego, którzy odróżniają lokalne prawo podatkowe od miejscowego prawa podatkowego.² We wskazanym ujęciu lokalne prawo podatkowe to akty prawotwórcze organów terenowych (rad gmin, gdyż jedynie ten szczebel samorządu terytorialnego w aktualnym stanie prawnym posiada własne podatki), podejmowane na podstawie upoważnień ustawowych, obowiązujące na ograniczonym obszarze, odpowiadające właściwości miejscowej tych organów,³ a także wszystkie akty prawne regulujące proces realizacji przez jednostki lokalne podatków i opłat zasilających ich budżety.⁴ Dodatkowo, w mojej ocenie, zasadne jest przyjęcie, że

-
- 1 Zob. Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, wyd. 2, Warszawa 2013, s. 62.
 - 2 Tak: L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 11 oraz M. Popławski, *Lokalne prawo podatkowe*, Białystok 2002 (maszynopis powielony), s. 15
 - 3 L. Etel, *Uchwały...*, *op. cit.*, s. 11 oraz A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009.
 - 4 M. Popławski, *Lokalne...*, *op. cit.*, s. 15.

lokalnym prawem podatkowym są również przepisy kompetencyjne, w oparciu o które na poziomie lokalnym tworzone są akty prawotwórcze odnoszące się do spraw podatkowych.

Pierwsza część powołanej definicji pozwala stwierdzić, że na lokalne prawo podatkowe składa się miejscowe prawo podatkowe w znaczeniu, jakiego używa się w art. 87 ust. 2 Konstytucji RP. Charakteryzuje się ono ograniczonym zakresem obowiązywania oraz tym, że jest tworzone, w granicach ustawowego upoważnienia, przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego (z zasady rady gmin). Zakres przedmiotowy pojęcia „lokalne prawo podatkowe” uzupełniają przepisy, które stanowią podstawę stanowienia prawa miejscowego, a zawarte są w ustawach podatkowych. Zgodnie bowiem z art. 168 Konstytucji RP władztwo podatkowe gmin, rozumiane jako uprawnienie do kształtowania wysokości podatków i opłat lokalnych, ograniczają ustawy. Ostatnim z elementów, które składają się na analizowane pojęcie, są przepisy stanowiące podstawę realizacji przez jednostki lokalne podatków i opłat zasilających ich budżety. Regulacje te, podobnie jak przepisy kompetencyjne, tworzone są na szczeblu centralnym. Znakomitą ich część zawiera ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, która stanowi podstawę do realizacji przez samorządowe organy podatkowe podatków i opłat lokalnych. Do tych danin zaliczyć należy te podatki i opłaty, które zasilają budżety gmin i które są realizowane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast).⁵

We wskazanym wyżej ujęciu lokalne prawo podatkowe obejmuje więc zarówno regulacje składające się na miejscowe prawo podatkowe w rozumieniu art. 87 Konstytucji RP (przede wszystkim uchwały podatkowe rad gmin), jak i przepisy stanowiące podstawę do stanowienia tego prawa zawarte w ustawach, do których odwołuje się art. 168 Konstytucji RP oraz przepisy o randze przede wszystkim ustawowej⁶ re-

5 W aktualnym stanie prawnym istnieją także podatki, które zasilają budżety gmin, ale nie są realizowane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) lecz przez właściwych naczelników urzędów skarbowych. Są to: podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej.

6 Jedynie wyjątkowo w aktach wykonawczych do ustawy reguluje się np. materię właściwości gminnych organów podatkowych – zob. np. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. Nr 165, poz. 1371 ze zm.), które w § 8 określa właściwość miejscową organów podatkowych w zakresie opłat uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

gulating the process of realization through local units of taxes and fees financing their budgets.

Local tax law, in the understanding adopted for the needs of the present work, is a part of tax law, separated in two aspects – subject and object. In the subject aspect local tax law is established or applied by the organs of the territorial self-government. In the object aspect it refers to taxes and fees realized through tax organs of these units and financing their budgets. Local tax law refers – analogically like tax law – to three areas:

- construction of tax (material tax law),
- principles of tax procedure aimed at the determination and collection of tax (procedural tax law),
- organization and competence of tax organs (organizational tax law).

Ujmując we wskazany wyżej sposób zakres lokalnego prawa podatkowego i mając na uwadze zakres niniejszego opracowania, poza tą grupą przepisów pozostają regulacje dotyczące monitorowania pomocy publicznej. W pojęciu tym, zgodnie z art. 31 ust. 1 u.p.p.p., mieści się gromadzenie, przetwarzanie i przekazywanie informacji o udzielanej pomocy publicznej, w szczególności o jej rodzajach, formach i wielkości oraz przestrzeganie krajowego limitu skumulowanej kwoty pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie. Ponadto poza zakresem rozważań pozostawiono problematykę zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej.⁷ Wprawdzie organami zobowiązanymi do dokonywania zwrotu są w tym przypadku wójtowie, burmistrzowie (prezydenci miast), ale zwracany podatek nie jest dochodem gminy, a zatem nie mieści się on w pojęciu podatków lokalnych. Realizowany przez nich obowiązek związany jest z preferencją skierowaną do producentów rolnych, którzy dysponując fakturami VAT potwierdzającymi nabycie oleju napędowego, na wnio-

7 Zasady tego zwrotu reguluje ustawa z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 1340 ze zm.).

sek, są uprawnieni do uzyskania zryczałtowanego zwrotu części podatku akcyzowego zawartego w cenie tego paliwa wykorzystywanego do produkcji rolnej.⁸

Z powyższych względów dwie wskazane wyżej kwestie nie mieszczą się w zakresie niniejszego opracowania. Miejsce w nim znalazły natomiast zagadnienia związane ze zwrotem niezgodnej z prawem pomocy publicznej udzielanej w formie preferencji podatkowych. W Polsce obowiązuje bowiem zasada, wedle której organ przyznający pomoc jest także odpowiedzialny za jej odzyskanie, w przypadku gdy uznano ją za niezgodną z prawem. Odbywa się to, z uwzględnieniem regulacji unijnych, zasadniczo w oparciu o krajowe procedury, w Polsce przewidziane w rozdziale 4 u.p.p.p., ale w odniesieniu do pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych, także z uwzględnieniem przepisów ogólnego prawa podatkowego uregulowanych w ordynacji podatkowej. Uznać więc należy, iż regulacje te w zakresie, w jakim stanowią podstawę działania gminnych organów podatkowych oraz dotyczą podatków i opłat lokalnych, mogą być zaliczone do lokalnego prawa podatkowego.

Lokalne prawo podatkowe może być stanowione na szczeblu lokalnym (prawo miejscowe) lub centralnym. W literaturze przedmiotu⁹ wskazuje się, iż stanowienie prawa to sformalizowany, prospektywny (oddziaływujący na przyszłość, działający „do przodu”) i konstytutywny (tworzący nowe lub uchylający stare normy) akt władzy publicznej (państwowej lub samorządowej). Sformalizowanie tego aktu polega na:

- a) oddaniu go w ręce kompetentnych organów władzy publicznej (na ogół władzy państwowej, czasami samorządu);
- b) podporządkowaniu prawotwórczego działania tych organów ustalonym procedurom decyzyjnym;
- c) nadaniu ustanowionym aktom normatywnym określonej prawnie formy;
- d) podaniu aktów normatywnych do wiadomości publicznej w określony prawem sposób, z czym z reguły związane jest uzyskanie mocy obowiązującej i wejście ich w życie.

8 Szerzej zob. R. Dowgier, M. Popławski, *Zwrot podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz*, Warszawa 2012.

9 T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2002, s. 133.

Stanowieniem prawa jest więc ogół czynności, których celem jest podjęcie i wejście w życie aktu normatywnego. Akt normatywny (akt prawotwórczy) to dokument władzy publicznej zawierający (ujęte w przepisy) normy prawne regulujące jakiś zespół stosunków społecznych. Ma on więc charakter językowy – jest tekstem zawierającym materiał do budowy norm prawnych.¹⁰

W doktrynie wskazuje się, że stanowienie prawa jest procesem, który zakłada istnienie norm kompetencyjnych dwojakiego rodzaju: formalnych – określają procedurę, zgodnie z którą powinno odbywać się stanowienie prawa oraz materialnych – określają rodzaje spraw, treść przepisu, który w danym trybie może być ustanowiony.¹¹ W tym pierwszym aspekcie, w zakresie lokalnego prawa podatkowego tworzono na szczeblu centralnym, zasadnicze znaczenie ma zarówno Konstytucja RP, jak i inne akty o charakterze ustawowym oraz podustawowym.¹² Jeżeli natomiast chodzi o lokalne prawo podatkowe tworzone przez rady gmin (prawo miejscowe), to ramowe regulacje w tym zakresie znajdują się w ustawie ustrojowej o samorządzie gminnym (art. 40-42). Bardziej szczegółowe regulacje zawierają natomiast statuty gmin, ale zastrzec należy, iż procedowanie w tym zakresie odbywa się na zasadach właściwych dla stanowienia prawa miejscowego w ogóle, a specyficzne regulacje związane z prawem podatkowym przewidywane są w statutach gmin jedynie incydentalnie.¹³

W kontekście stanowienia aktów prawnych będących podstawą udzielania pomocy publicznej istotne znaczenie ma ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, a zwłaszcza uregulowana w niej procedura składania zastrzeżeń (art. 7) do projektów programów pomocowych.¹⁴ Akt ten reguluje również postępowanie notyfikacyjne (rozdział 2), w którym to poję-

10 T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp ...*, *op. cit.*, s. 138.

11 J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, wyd. 4, Warszawa 2012, s. 116.

12 Zob. szerzej R. Dowgier, *Stanowienie prawa podatkowego w Polsce*, Białystok 2008 (maszynopis powielony).

13 Por. R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, *Stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego*, Białystok 2012, s. 103.

14 Zgodnie z art. 7 ust. 3 u.p.p.p. projekt programu pomocowego przewidujący udzielanie pomocy *de minimis* podlega zgłoszeniu Prezesowi UOKiK, który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy. Podobne uprawnienie w zakresie programu pomocowego przewidującego udzielanie pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie posiada minister właściwy do spraw rolnictwa (art. 7 ust. 3a).

ciu mieszczą się zarówno obowiązki związane z opiniowaniem projektów programów pomocowych (w tym uchwał rad gmin) przez Prezesa UOKiK czy ministra właściwego do spraw rolnictwa, jak i dokonanie notyfikacji projektu programu pomocowego Komisji. Aktualnie jednak procedura notyfikacyjna, wobec istotnych wyłączeń z obowiązku notyfikacji, nie ma istotnego praktycznego znaczenia.

Stosowanie prawa, w tym lokalnego prawa podatkowego, jest terminem wieloznacznym. Spośród formułowanych w literaturze przedmiotu propozycji rozumienia tego pojęcia¹⁵ zwrócić należy uwagę na te, które za stosowanie prawa uznaje wiążące ustalenia następstw prawnych faktów na podstawie norm obowiązujących. Ponadto przez stosowanie prawa rozumie się proces decyzyjny podejmowany przez kompetentny organ państwowy, prowadzący do wydania wiążącej decyzji o charakterze jednostkowym (indywidualnym i konkretnym).¹⁶ Akcentuje się więc, co nie jest bezdyskusyjne, że stosowanie prawa jest procesem zmierzającym do wydania decyzji indywidualnej i powinno być ograniczone wyłącznie do działalności kompetentnych organów państwowych.¹⁷

W szerokim ujęciu¹⁸ proces stosowania prawa składa się z pięciu etapów¹⁹:

- 1) wyboru przepisu, który będzie podstawą decyzji w konkretnej sprawie;
- 2) interpretacji wybranego przepisu prawnego;
- 3) zebrania materiału dowodowego o faktach, z którymi mają być związane skutki prawne;
- 4) subsumpcji polegającej na zakwalifikowaniu danego przypadku do określonego przez przepisy prawa zachowania;

15 Szerzej zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 11.

16 Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 415.

17 W literaturze przedmiotu wskazuje się, że może ono obejmować również działania innych podmiotów (np. osób fizycznych) i nie musi ograniczać się do wydawania indywidualnych decyzji – zob. Z. Ziemiński, *Etyczne problemy prawoznawstwa*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1972, s. 156.

18 W najprostszym ujęciu na proces stosowania prawa składają się trzy zasadnicze etapy: ustalenie normy właściwej dla określonego stanu faktycznego, ustalenie tego stanu, określenie konsekwencji prawnych stanu faktycznego na podstawie zastosowanej normy prawnej – Z. Radwański, *Problemy metodologiczne dogmatyki prawa cywilnego*, (w:) *Zagadnienia metodologiczne prawoznawstwa*, Wrocław 1982, s. 100.

19 Tak: J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp...., op. cit.*, s. 177-181.

- 5) ustalenia konsekwencji prawnych faktu, uznanego w wyniku subsumpcji za objęty przepisem prawa.

Przyjmując wskazane wyżej rozumienie pojęcia „stosowanie prawa”, które ogranicza je do działania organów państwowych mierzącego do wydania władczego rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach w indywidualnych sprawach, w niniejszej pracy analizie poddano w pierwszej kolejności wydawanie przez gminne organy podatkowe decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie przepisów ordynacji podatkowej. Ponadto przedstawiono problematykę stosowania przez wskazane organy przepisów prawa Unii Europejskiej oraz krajowych przepisów – zarówno ustawowych, jak i zawartych w aktach prawa miejscowego – stanowiących podstawę udzielania pomocy publicznej. Zauważyć należy, iż nie w każdym przypadku stosowanie tych regulacji wiąże się z wydaniem decyzji, jak to ma miejsce np. w przypadku niektórych zwolnień w podatku rolnym.²⁰ W części przypadków preferencje stosowane są bowiem „z urzędu”, a więc bez konieczności złożenia przez zainteresowanego stosowanego wniosku, a co za tym idzie bez wydania w tym zakresie decyzji. Stosowanie przepisów ustaw oraz uchwał rad gmin, w których przewiduje się preferencje podatkowe stanowiące pomoc publiczną, może mieć jednak odzwierciedlenie w decyzjach, które w sposób bezpośredni nie rozstrzygają o nabyciu danego uprawnienia. Mam tu na myśli przede wszystkim decyzje ustalające wysokość zobowiązania podatkowego, które po doręczeniu podatnikom takich podatków, jak: od nieruchomości, rolnego czy leśnego, tworzą i kształtują zakres zobowiązania podatkowego. Wydając taką decyzję, bez wątpienia właściwy organ zobowiązany jest uwzględnić z urzędu przysługujące podatnikowi z mocy prawa ulgi i zwolnienia, w tym mające charakter pomocy publicznej. W tym zakresie mamy więc do czynienia z procesem stosowania prawa. Podobna sytuacja występuje w tych przypadkach, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje bez konieczności wydawania decyzji, a więc to podatnik samodzielnie dokonuje obliczenia podatku, z zasady w złożonej deklaracji. Obowiązuje

20 Zgodnie z art. 13d ust. 1 u.p.r. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. „Zwolnienia i ulgi podatkowe określone w art. 12 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz pkt 8-13, a także w art. 13b stosuje się z urzędu, a pozostałe zwolnienia i ulgi podatkowe na podstawie decyzji wydanej na wniosek podatnika.”

kiem organu podatkowego jest zweryfikowanie poprawności rozliczenia – w przypadku braku deklaracji lub jej wadliwości – poprzez wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która jest wynikiem stosowania prawa.

W ujęciu podmiotowym stosowanie prawa podatkowego nie ogranicza się wyłącznie do działań podmiotów zobowiązanych (podatników, płatników, inkasentów) czy też organów podatkowych. Podmiotami stosującymi prawo podatkowe są również sądy administracyjne, chociaż w pewnym sensie czynią to w sposób pośredni, w ramach kontroli stosowania tego prawa przez administrację publiczną.²¹ Również w doktrynie wskazuje się, że jeżeli chodzi o prawo podatkowe, to jego stosowanie w ramach postępowania związanego z realizacją zobowiązań podatkowych następuje w dwóch etapach. W pierwszym etapie podmiotami stosującymi to prawo są określone podmioty biernie stosunku prawno-podatkowego, a w szczególności podatnicy i płatnicy. Z kolei w drugim etapie mamy do czynienia z klasycznym stosowaniem prawa, albowiem stosowanie prawa jest tu domeną organów administracji skarbowej i – co jest istotne – także sądów administracyjnych.²²

Z powyższych powodów w dalszej części pracy analizie poddano również orzecznictwo sądów administracyjnych związane ze stosowaniem lokalnego prawa podatkowego w kontekście regulacji prawnych dotyczących pomocy publicznej.

21 Zob. szerzej: L. Leszczyński, *Sądowa kontrola administracji a „kontrolna wykładania operatywna” prawa administracyjnego*, (w:) *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa profesora Macieja Zielińskiego*, (red.) A. Choduń, S. Czepita, Szczecin 2010, s. 306. Pogląd ten znalazł potwierdzenie także w orzecznictwie NSA, który w uchwale pełnego składu z dnia 26 października 2009 r. (OPS 10/09), zwrócił uwagę na swoiste stosowanie prawa przez sąd administracyjny, polegające na uczynieniu przepisu prawa wzorcem kontroli legalności decyzji administracyjnej. Wskazano, iż tego typu „weryfikacyjne” stosowanie normy prawnej, polegające na wykorzystaniu jej jako wzorca oceny legalności, wcale nie musi być traktowane jako czynność inna niż stosowanie prawa.

22 Por. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 39 i n. oraz R. Mastalski, *Kształtowanie wykładni operatywnej przez podmioty występujące w dwuetapowym modelu stosowania prawa podatkowego* (w:) *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz*, (red.) A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol, Lublin 2011, s. 274.

Rozdział 2.

POJĘCIE POMOCY PUBLICZNEJ, DOPUSZCZALNOŚĆ JEJ UDZIELANIA ORAZ KATEGORIE

2.1. Uwagi ogólne

Problematyka pomocy publicznej pojawiła się w polskim porządku prawnym w ramach procesu harmonizacji – w tamtym okresie – z prawem Wspólnoty Europejskiej. Należy podkreślić, iż ramy prawne tej harmonizacji w całej UE wyznaczają przepisy unijne i z tego punktu widzenia można mówić o jednolitym modelu wiążącym wszystkie państwa członkowskie, co uzasadnia twierdzenie, iż porównywanie w tym zakresie systemów prawnych poszczególnych państw jest niecelowe.

W art. 3 ust. 1 lit. g) TWE za działalność Wspólnoty służącą realizacji zadań z art. 2 TWE uznano system zapewniający niezakłóconą konkurencję na rynku wewnętrznym. Zachowanie konkurencji było więc jednym z podstawowych przepisów (zasad) TWE, co wiązało się z przyznaniem mu szczególnego znaczenia w systematyce prawa unijnego.¹

Konkurencja jest procesem rywalizacji niezależnych podmiotów dążących do osiągnięcia tego samego celu, jednak z chęcią uzyskania przewagi.² Istotą konkurencji jest więc współzawodnictwo niezależnych podmiotów w celu uzyskania przewagi pozwalającej na osiągnięcie maksymalnych korzyści ekonomicznych ze sprzedaży towarów i usług,

1 D. Miąsik, *Komentarz do art. 101*, (w:) A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, t. II, Warszawa 2012, s. 189.

2 Pojęcie to nie jest jednolicie rozumiane – zob. E. Stawicki, (w:) *Ustawa o ochronie konkurencji i konsumentów. Komentarz*, red. A. Stawicki, E. Stawicki, Warszawa 2011, s. 26 i n.

a także maksymalne zaspokojenie potrzeb konsumentów na możliwie najkorzystniejszych warunkach. Przepisy prawa unijnego w zakresie ochrony konkurencji można podzielić na dwie zasadnicze grupy: skierowane do przedsiębiorców oraz do państw członkowskich. W tym pierwszym zakresie odnoszą się one do zakazu praktyk ograniczających konkurencję (prawo antymonopolowe), a w drugim ze wskazanych obszarów statuują generalny zakaz udzielania przedsiębiorstwom wsparcia ze środków publicznych (prawo pomocy publicznej).

W aktualnie obowiązujących przepisach prawa unijnego nie ma odpowiednika art. 3 ust. 1 lit. g) TWE. Podkreślić jednak należy, o czym będzie jeszcze mowa, że ustanawianie reguł konkurencji niezbędnych do funkcjonowania runku wewnętrznego, zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. a), należy do wyłącznych kompetencji Unii Europejskiej. Regulacje w tym zakresie znajdują się w samym TFUE – art. 101, 102, 106 i 107 TFUE, przy czym art. 101 (zakaz porozumień ograniczających konkurencję) i art. 102 (zakaz nadużywania pozycji dominującej na rynku wewnętrznym lub na znacznej jego części) odnoszą się do przedsiębiorców, a art. 106 (zakaz wprowadzania i utrzymywania sprzecznych z Traktatami praw specjalnych i wyłącznych dla przedsiębiorstw) oraz art. 107 (zakaz udzielania pomocy państwa, która zakłócałaby konkurencję) do państw członkowskich.

Z punktu widzenia przedmiotu niniejszego opracowania poza zakresem rozważań pozostawiono ograniczenia skierowane do przedsiębiorców (prawo antymonopolowe). Zasadnicze znaczenie ma natomiast zakaz udzielania przez państwa członkowskie pomocy, która naruszałaby konkurencję.

Akcesja Polski do Unii Europejskiej skutkowała tym, iż w krajowej rzeczywistości pojawiły się dwa porządki prawne: polski i unijny. W związku z tym, że akty prawa unijnego mogą wywierać bezpośredni skutek,³ można mówić, że unijny porządek prawny rzuca „cień wspólnotowy”⁴ na prawo krajowe.

3 Zob. szerzej np. J. Galster, C. Mik, *Podstawy europejskiego prawa wspólnotowego. Zarys wykładu*, Toruń 1996, s. 171 i nast. oraz S. Dudzik, *Bezpośrednia skuteczność przepisów prawa wspólnotowego dotyczących pomocy państwa dla przedsiębiorców*, „Państwo i Prawo” 2000, z. 7, s. 41 i nast.

4 Pojęciem tym posłużyła się E. Łętowska, *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, „Państwo i Prawo” 2005, z. 4, s. 10.

Po raz pierwszy w Polsce pojęcie pomocy publicznej pojawiło się w kontekście art. 63 ust. 1 lit. iii) Układu stowarzyszeniowego.⁵ Zgodnie z tym przepisem „wszelka pomoc publiczna, która zniekształca lub grozi zniekształceniem konkurencji przez faworyzowanie niektórych przedsiębiorstw lub produkcji niektórych towarów” jest niezgodna z właściwą realizacją Układu, jeżeli może mieć wpływ na handel między Polską a Wspólnotą. Pojęcie pomocy publicznej w późniejszym okresie znalazło się m.in. w ustawie o pomocy publicznej z 2000⁶ oraz 2002 r.⁷ Również w obowiązującej ustawie z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej nawiązuje się do tego pojęcia. Zgodnie z jej art. 1 „Ustawa określa zasady postępowania w sprawach dotyczących pomocy państwa spełniającej przesłanki określone w art. 87 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, zwanej dalej «pomocą publiczną»”. Podkreślić w tym miejscu należy, iż z dniem 1 grudnia 2009 r. wszedł w życie Traktat z Lizbony z dnia 13 grudnia 2007 r., zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Zgodnie z art. 2 TFUE dotychczasowe oznaczenie „Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską” zostało zastąpione przez „Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej”. Z kolei na podstawie art. 5 TFUE dotychczasowe art. 87-89 TWE otrzymały oznaczenie art. 107-109 TFUE. Z tego wynika, że aktualnie odpowiednikiem art. 87 ust. 1 TWE jest art. 107 ust. 1 TFUE. W wielu aktach wtórnego prawa unijnego dotyczącego pomocy publicznej pojawia się jednak do tej pory odesłanie do Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską i jego art. 87.

Art. 1 u.p.p.p. nakazuje rozumieć pod pojęciem pomocy publicznej pomoc państwa. W literaturze przedmiotu widoczne jest niejednorodne podejście do obu pojęć.⁸ Pojęciem pomocy państwa posługuje się prawo

-
- 5 Układ Europejski ustanawiający stowarzyszenie między Rzeczypospolitą Polską z jednej strony, a Wspólnotami Europejskimi i ich Państwami Członkowskimi, z drugiej strony, sporządzony w Brukseli dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 11, poz. 38 ze zm.). Szerzej zob. – M. Kulesza, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorstw w RP. Rola gmin – uwagi wstępne na tle postanowień Traktatu rzymskiego i Układu o stowarzyszeniu*, „Przegląd Prawa Europejskiego” 1996, nr 1, s. 37-51.
 - 6 Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców (Dz.U. Nr 60, poz. 704 ze zm.).
 - 7 Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców (Dz.U. Nr 141, poz. 1177 ze zm.).
 - 8 Zob. M. Szydło, *Pojęcie pomocy państwa w prawie wspólnotowym*, „Studia Europejskie” 2002, nr 4, s. 33 i nast.

unijne (np. art. 107 ust. 1 TFUE) i występuje ono w oficjalnych tłumaczeniach decyzji Komisji Europejskiej.⁹ Natomiast „pomoc publiczna” występuje, co do zasady, w prawodawstwie krajowym. W mojej ocenie, przyjąć należy, iż używane w prawie polskim sformułowanie „pomoc publiczna” jest po prostu krajowym odpowiednikiem występującego w prawie unijnym pojęcia „pomoc państwa”.¹⁰ Z tego względu w dalszej części opracowania przyjęto terminologię wykorzystywaną w krajowych regulacjach prawnych.¹¹

Z punktu widzenia prawa Unii Europejskiej, o czym już wspomniano, kluczowe jest zapewnienie istnienia niezakłóconej konkurencji w ramach jej rynku wewnętrznego, a zatem tego rodzaju pomoc zasadniczo jest zakazana. Art. 107 ust. 1 TFUE stanowi, że „Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi.” Przepis ten nie zawiera klasycznej definicji pojęcia „pomoc państwa”, ale wskazuje na kilka przesłanek uznania pomocy państwa za zakazaną:

- a) udzielana jest ona przez państwo lub ze środków państwowych,
- b) przedsiębiorstwo uzyskuje przysporzenie na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku,
- c) ma charakter selektywny (uprzywilejowuje określone przedsiębiorstwo lub przedsiębiorstwa albo produkcję określonych towarów),
- d) grozi zakłóceniem lub zakłóca konkurencję oraz wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi UE.

9 B. Kurcz, *Komentarz do art. 107, (w:), A. Wróbel (red.), Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz Lex*, t. II, Warszawa 2012, s. 430.

10 Pogląd taki, wraz z pogłębioną analizą, prezentuje P. Marquardt, *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców*, Warszawa 2007, s. 19-29.

11 Tym terminem konsekwentnie posługują się ustawy regulujące podatki i opłaty lokalne, np. art. 20b u.p.o.l. oraz ordynacja podatkowa (art. 67b).

Na tle powyższego w literaturze przedmiotu formułuje się pogląd wedle którego przez pomoc publiczną należy rozumieć działania lub przedsięwzięcia finansowane przez organy władzy publicznej z zasobów państwowych, wspierające ekonomiczną działalność określonych przedsiębiorstw, sektorów gospodarki, regionów czy też wytwarzanie określonych produktów.¹² W istocie więc pojęcie to tworzą już trzy pierwsze ze wskazanych wyżej przesłanek,¹³ natomiast przesłanki czwarta i piąta przesądzają o niedopuszczalności pomocy.

Mając na uwadze przedmiot niniejszych rozważań, na potrzeby pracy przyjęto, iż pod pojęciem pomocy publicznej rozumie się wyłącznie pomoc, która spełnia łącznie przesłanki określone w art. 107 ust. 1 TFUE. Zasadniczo bowiem relacje zachodzące pomiędzy prawem pomocy publicznej a prawem podatkowym sprowadzają się do zagadnienia dopuszczalności udzielania tego rodzaju pomocy.

Podkreślić należy, iż wskazane w art. 107 ust. 1 TFUE kryteria muszą zachodzić łącznie, a zatem brak któregokolwiek z nich oznacza, że nie ma zastosowania generalny zakaz udzielania pomocy. Ich dość ogólny charakter w praktyce jest źródłem wątpliwości interpretacyjnych i wymaga analizy konkretnych przypadków celem stwierdzenia, czy są spełnione.¹⁴ Ponadto wymaga to znajomości szeregu innych regulacji prawnych, w tym krajowych oraz orzecznictwa sądów europejskich czy też decyzji Komisji. Jest to główny problem ze stosowaniem wskazanych przepisów – są one w obiektywnym, ale i subiektywnym przeświadczeniu skomplikowane, co potwierdzają poniższe wykresy odzwierciedlające poglądy na tę kwestię pracowników gminnych organów podatkowych oraz samorządowych kolegiów odwoławczych. Ponad 90% ankietowanych uznaje wskazane regulacje za skomplikowane lub bardzo skomplikowane.

12 Definicję tę prezentuje S. Dudzik na potrzeby opracowania pt. *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw publicznych w prawie Wspólnoty Europejskiej*, Kraków 2002.

13 Zob. A. Nykiel, *Pojęcie pomocy państwa w świetle prawa Unii Europejskiej*, (w:) C. Mik (red.), *Prawo gospodarcze Wspólnoty Europejskiej na progu XXI wieku*, Toruń 2002, s. 195.

14 Por. J. Rosińska, *Pomoc publiczna w świetle Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską i orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Glosa” 2004, nr 5, s. 4 i nast.

Diagram 1. Jak oceniają przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej pracownicy gminnych organów podatkowych?

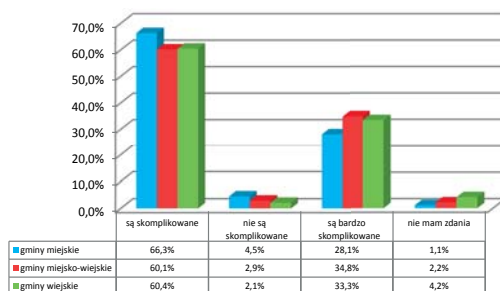
Jak oceniasz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Wykres 1. Jak oceniają przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej pracownicy gminnych organów podatkowych (z podziałem na poszczególne kategorie gmin)?

Jak oceniasz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Na tle powyższych zestawień oraz diagramu nr 2 zauważyć należy, iż ocena regulacji dotyczących pomocy publicznej jako bardzo skomplikowanych 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 podatko-

wych. Ponadto mogłoby się wydawać, iż na postrzeganie problematyki pomocy publicznej może mieć wpływ 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) nie potwierdzają jednak tej tezy.

Diagram 2. Jak oceniają przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej pracownicy samorządowych kolegiów odwoławczych?

Jak oceniasz przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Z art. 107 ust. 1 TFUE wynika, że nie ma znaczenia, jaką formę przybiera zastosowany przez państwo członkowskie środek, który prowadzi do uprzywilejowania przedsiębiorcy. Może więc mieć on różną formę, w tym zwolnienia z obciążenia, które normalnie pobierane jest na rzecz właściwego budżetu. W zakresie przywilejów o charakterze podatkowym wskazać można na takie rozwiązania, jak¹⁵:

- a) zmniejszenia w podstawie opodatkowania (np. specjalne potrącenia, specjalna albo przyspieszona adaptacja amortyzacji lub wprowadzenie rezerw do bilansu);
- b) całkowite lub częściowe zmniejszenie wartości podatku (np. zwolnienie albo kredyt podatkowy);

15 Por. obwieszczenie Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy państwa do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej (98/C 384/03), Dz.Urz.UE C 384 z 10.12.1998.

- c) odroczenie, umorzenie albo ponowne wyznaczenie terminu spłaty zobowiązania podatkowego.

Analiza art. 107 ust. 1 TFUE opiera się na badaniu zgodności danego środka co do jego skutku, a nie formy.¹⁶ Ostateczna decyzja w tym zakresie należy do Komisji, która celem rozwiązania wskazanego problemu podejmowała próby wyjaśnienia poszczególnych przesłanek wskazanych w art. 107 ust. 1 TFUE. W szczególności dość obszerny komentarz w tym zakresie zawiera Komunikat Komisji dotyczący projektu Zawiadomienia Komisji w sprawie pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.¹⁷ Zebrano w nim bogaty dorobek orzecniczy sądów Unii Europejskiej powstały na tle tej regulacji. Ponadto należy zauważyć, iż pomimo że obiektywne kryteria uznania wsparcia za niedozwoloną pomoc państwa wskazane są w art. 107 ust. 1 TFUE, to, ze względu na ich ogólny charakter, należy je oceniać, odwołując się do orzecnictwa sądów unijnych oraz praktyki decyzyjnej. Formułuje się nawet pogląd wedle którego zakaz pomocy państwa przedsiębiorstwom jest raczej wytworem kreatywności prawotwórczej sądów Unii Europejskiej niż literalnego brzmienia art. 107 ust. 1 TFUE, który jedynie w sposób generalny stanowi, iż pomoc państwa dla przedsiębiorstw jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym (ang. *incompatible with the internal market*).¹⁸

2.2. Przedsiębiorca jako beneficjent pomocy publicznej

Analizując przesłanki uznania wsparcia finansowego za pomoc publiczną, wyjść należy od stwierdzenia, że sytuacja taka może mieć miejsce jedynie wtedy, gdy beneficjentem tej pomocy jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Kwestia ta ma, z punktu widzenia stanowienia i stosowania lokalnego prawa podatkowego, zasadnicze znaczenie. Nie jest to przy tym zagadnienie proste w ocenie. Istota problemu sprowadza się bowiem do różnego pojmowania działalności gospodarczej w syste-

16 Zob. np. P. Craig, G. De Búrca, *EU Law. Text, cases and materials*, Oxford 2003, s. 1141.

17 http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_pl.pdf
Zob. szerzej R. Zenc, *Komunikat Komisji Europejskiej w sprawie pojęcia pomocy publicznej*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2014, nr 3.

18 J. Szczupakowski, *Identyfikacja pomocy publicznej w projektach partnerstwa publiczno-prawnego*, (w:) J. Jabłońska-Bońca, J. Matuszewski (red.), *Prywatyzacja władzy publicznej, publicyzacja sfery prywatnej*, Warszawa 2012, s. 148.

mie prawa unijnego oraz krajowego, przy jednoczesnym braku uniwersalnej definicji tego pojęcia w prawie UE.

W prawie Unii Europejskiej nie funkcjonuje legalna definicja pojęcia „przedsiębiorca” czy też „działalność gospodarcza”.¹⁹ Pojęcie „przedsiębiorca” właściwe jest dla krajowego porządku prawnego, gdy tymczasem w prawie unijnym, mówiąc o podmiocie praw i obowiązków, używa się konsekwentnie terminu *enterprise* (przedsiębiorstwo) lub nawet przedsiębiorstwo, co stanowi czysto ekonomiczne rozumienie tego pojęcia, tożsamy z polskim pojęciem działalności gospodarczej.²⁰ Ponadto w prawie unijnym przyjęto praktykę definiowania pojęcia „przedsiębiorstwo” *causa ad causam*, dla potrzeb konkretnych okoliczności faktycznych danego przypadku.²¹ Na potrzeby konkretnych aktów formułuje się natomiast „paradefinicje”, czego przykładem jest pojęcie przedsiębiorstwa zdefiniowane w art. 1 załącznika nr 1 do rozporządzenia Nr 651/2014. Zgodnie z tym przepisem „Za przedsiębiorstwo uważa się podmiot prowadzący działalność gospodarczą bez względu na jego formę prawną. Zalicza się tu w szczególności osoby prowadzące działalność na własny rachunek oraz firmy rodzinne zajmujące się rzemiosłem lub inną działalnością, a także spółki lub stowarzyszenia prowadzące regularną działalność gospodarczą”. Ta paradefinicja oddaje istotę pojmowania w prawie unijnym zwrotów „przedsiębiorstwo” oraz „działalność gospodarcza”, które opiera się na szerokim i bardzo liberalnym ich znaczeniu, a kluczową rolę w tym zakresie odgrywa wykładnia dokonywana przez sądy Unii Europejskiej.²² Na tle ich orzecznictwa można wskazać na określone determinanty pojęcia „działalność gospodarcza”.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, iż działalność gospodarcza jest utożsamiana z przedsiębiorczością i świadczeniem usług, co odzwierciedla podstawowe swobody rynku wewnętrznego: przedsię-

19 Zob. G. Materna, *Pojęcie przedsiębiorcy w polskim i europejskim prawie ochrony konkurencji*, Warszawa 2009, s. 113 i nast.

20 Zob. P. Marquardt, *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców*, Warszawa 2007, s. 144.

21 K. Strzyczkowski, *Pojęcie przedsiębiorcy publicznego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2002, nr 12.

22 Por. M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 2012, s. 141; M. Łyczek, *Przedsiębiorca w świetle przepisów o pomocy publicznej*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2012, nr 1 oraz L. Etel, *Podatnik prowadzący działalność gospodarczą a pomoc publiczna*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2011, nr 1.

biorczości rozumianej jako gwarancja wolności prowadzenia stałej działalności gospodarczej na obszarze rynku wewnętrznego oraz świadczenia usług gwarantującej wolność w zakresie przepływu świadczeń na tym obszarze.²³ Zatem zasadniczo to te pojęcia mają kluczowe znaczenie dla ustalenia zakresu znaczeniowego „działalności gospodarczej”.

Istotne cechy przedsiębiorczości wyróżniono w orzecznictwie sądów UE i są to: komercyjny charakter, samodzielność, stałość oraz transgraniczność.

Zasadniczo przedsiębiorczość posiada komercyjny wymiar rozumiany jednak w ten sposób, iż nie musi być to działalność nastawiona na zysk, a wystarczające jest wykonywanie jej odpłatnie i to nawet w sytuacji, gdy świadczenie wzajemne nie ma charakteru ekwiwalentnego. Brak nastawienia na zysk nie oznacza więc, że nie mamy do czynienia z podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą. Podmioty takie mogą oferować towary i usługi, co uzasadnia ich objęcie regułami konkurencji.²⁴ Zatem z faktu, iż dany podmiot realizuje cele np. o charakterze socjalnym czy kulturalnym, nie można wywodzić, iż nie posiada on statusu przedsiębiorstwa w rozumieniu prawa unijnego, o ile w konkretnym przypadku można dostrzec w takim działaniu cel komercyjny.²⁵

Podobną uwagę należy poczynić w odniesieniu do działalności, która związana jest z wykonywaniem na różnych płaszczyznach prerogatyw państwa (np. obronności i ochroną porządku publicznego, finansowania i nadzoru nad budową infrastruktury kolejowej), czy też o charakterze czysto społecznym (np. zapewnienie edukacji publicznej). Chociaż zasadniczo w powyższych sferach państwo nie wykonuje działalności gospodarczej, gdyż nie ma na celu angażowania się w działalność zarobkową, lecz wypełnia swoje obowiązki wobec społeczeństwa,²⁶ to jednak nie można wykluczyć, że odpłatna działalność sklasyfiko-

23 Zob. R. Sowiński, *Wolność i ustawowa swoboda działalności gospodarczej*, Wrocław 2007, s. 131-180.

24 Wyrok TS z dnia 12 września 2000 r. w sprawach połączonych od C-180/98 do C-184/98 Pavlov i inni, Zb. Orz. 2000, s. I-6451.

25 Por. S. Dudzik, *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw publicznych w prawie Wspólnoty Europejskiej*, Kraków 2002, s. 149-150 oraz orzeczenia TS: z dnia 23 kwietnia 1991 r. w sprawie C-41/90 K. Höffner, F. Elser przeciwko Macrotron GmbH, Zb. Orz. 1991, s. I-1979; z dnia 14 września 1994 r. w sprawie T-66/92 Herlitz AG przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1994, s. II-531.

26 Wyrok TS z dnia 27 września 1998 r. w sprawie C-263/86 Państwo Belgijskie przeciwko Humble i Edel, Zb. Orz. 1988, s. 5365.

wana jako „społeczna” może być działalnością gospodarczą.²⁷ Analogicznie w zakresie, w jakim jednostka publiczna prowadzi działalność gospodarczą, która może być oddzielona od wykonywania prerogatyw władzy publicznej, jednostka ta działa jako przedsiębiorstwo w odniesieniu do tej działalności. Tezę tę potwierdza decyzja Komisji z dnia 3 maja 2005 r.,²⁸ w której wskazano, iż chociaż gminy i ich związki nie są zwykle uważane za przedsiębiorstwa, bo wykonują zadania publiczne, to jednak zgodnie z opinią TS przedstawioną w orzeczeniu z dnia 16 czerwca 1987 r. w sprawie 118/85 Komisja przeciwko Włochom, mogą być one traktowane jako przedsiębiorstwa, o ile prowadzą na rynku działalność gospodarczą. Jest to założenie zasadne zwłaszcza w tych przypadkach, gdy gminy działają za pośrednictwem własnych przedsiębiorstw komunalnych.

Mając powyższe na uwadze, podkreślić należy, iż w polskim systemie prawnym wyróżnia się tzw. jednostki organizacyjne systemu finansów publicznych w postaci np: jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych czy też instytucje gospodarki budżetowej – zob. art. 10 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.²⁹ Do sektora finansów publicznych zalicza się także samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej oraz uczelnie publiczne. Podmioty te mogą być więc uznane, w świetle regulacji unijnych, w pewnym zakresie, za przedsiębiorstwa, przy czym w każdym przypadku wymaga to analizy konkretnych przypadków. Dla przykładu w odniesieniu do szpitali publicznych, które stanowią nieodłączną część krajowej służby zdrowia i są bezpośrednio finansowane ze składek na ubezpieczenie społeczne i z innych zasobów państwowych oraz świadczą usługi nieodpłatnie na zasadzie powszechnego objęcia ubezpieczeniem, należy uznać, iż podmioty te nie działają jako przedsiębiorcy.³⁰ Podobnie należy podejść do pro-

27 Wyroki TS: z dnia 22 stycznia 2002 r. w sprawie C-218/00 Cisał przeciwko INAIL, Zb. Orz. 2002, s. I-691 oraz z dnia 22 maja 2003 r. w sprawie Freskot AE przeciwko Elliniko Dimosio, Zb. Orz. 2003, s. I-5263.

28 W sprawie programu pomocy państwa, który Niemcy planują wdrożyć na rzecz rozbudowy lokalnej infrastruktury służącej bezpośrednio przemysłowi zgodnie z pkt 7 części II wspólnego planu ramowego rządu federalnego i krajów związkowych „Poprawa regionalnej struktury gospodarczej” – Tworzenie lub rozbudowa centrów przedsiębiorczości, technologii oraz inkubatorów oferujących małym i średnim przedsiębiorstwom pomieszczenia i usługi (2004-2006), Dz.Urz.UE L 295/44 z 11.11.2005, pkt 28.

29 Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.

30 Wyrok TS z dnia 11 lipca 2006 r. w sprawie C-205/03 FENIN przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2006, s. I-6295.

blemu uczelni publicznych. Kształcenie publiczne zasadniczo ma niegospodarczy charakter, gdyż jest finansowane ze środków publicznych i nie zmienia tego niewielki wkład finansowy, który ponoszą uczniowie czy rodzice.³¹ Jednakże już kształcenie na poziomie wyższym finansowane w całości przez studentów wyraźnie kwalifikuje się do działalności gospodarczej, zwłaszcza wtedy, gdy istnieje w tym zakresie konkurencja podmiotów prywatnych.³²

Powyższe implikuje stwierdzenie, iż generalnie prawo unijne nie przesądza jednoznacznie o statusie podmiotów publicznych jako przedsiębiorców, jednak zakwalifikowanie ich do tej grupy wymaga indywidualnego podejścia opierającego się na analizie konkretnego stanu faktycznego. Ponadto kwalifikacja podmiotu jako prowadzącego działalność gospodarczą odnosi się zawsze do tej konkretnej działalności, a zatem podmiot, który prowadzi działalność zarówno gospodarczą, jak i niegospodarczą, uznaje się za przedsiębiorstwo jedynie w odniesieniu do działalności gospodarczej. Jeżeli jednak działalności gospodarczej nie można oddzielić od wykonywania prerogatyw władzy publicznej, całość działalności wykonywanej przez daną jednostkę pozostaje działalnością związaną z wykonywaniem tych prerogatyw i w związku z tym nie może być objęta pojęciem przedsiębiorstwa.³³

Drugim elementem wyróżniającym przedsiębiorczość jest samodzielny charakter jej prowadzenia. Oznacza to prowadzenie działalności gospodarczej we własnym imieniu i na własne ryzyko, co jednak nie wyklucza specyficznych sytuacji, w których aktywność jest prowadzona na rachunek innego podmiotu.³⁴ W szczególności TS w swoim orzecznictwie uznaje tego rodzaju działania za mające charakter gospodarczy, o ile charakteryzują się znacznym stopniem autonomiczności, który wykracza poza stosunek podporządkowania, np. w zakresie wyboru przedmiotu działalności, czasu i sposobu wykonywania bądź wynagrodzenia.³⁵

31 Wyrok Trybunału EFTA z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie E-5/07 Private Barnehagers Landsforbund przeciwko Urzędowi Nadzoru EFTA, EFTA Ct. Rep., s. 62.

32 Por. pkt 2.5. Komunikatu Komisji.

33 Por. pkt 2.2. (19) Komunikatu Komisji.

34 M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy...*, op. cit., s. 104.

35 Zob. np. wyroku TS: z dnia 20 listopada 2011 r. w sprawie C-268/99 Jany i in. przeciwko Staatssecretaris van Justitie, Zb. Orz. 2001, s. I-8615 oraz z dnia 18 marca 1981 r. w sprawie C-139/80 Blanckaert & Willems PVBA przeciwko Luise Trost, Zb. Orz. 1981, s. 137.

Stały charakter przedsiębiorczości oznacza, że dany podmiot ma zamiar na stałe zintegrować się z życiem gospodarczym państwa członkowskiego przyjmującego; jego wolą jest uczestniczenie w sposób stały i ciągły w życiu tego państwa, które jest inne niż państwo pochodzenia i otrzymywać z tego zyski, przyczyniając się do gospodarczego i społecznego przenikania w UE w dziedzinie działalności osób na własny rachunek.³⁶ Stały charakter przedsiębiorczości odróżnia ją od świadczenia usług, gdyż w tym ostatnim przypadku usługodawca przemieszcza się do innego państwa członkowskiego z zamiarem prowadzenia działalności w sposób przejściowy.³⁷

Ostatnim elementem konstrukcyjnym pojęcia „przedsiębiorczość” jest transgraniczność, co wynika z faktu, iż art. 49 TFUE statuujący swobodę przedsiębiorczości zakazuje wprowadzania w tym zakresie ograniczeń w odniesieniu do obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego. Zasada ta nie odnosi się więc do sytuacji wyłącznie krajowych, pozbawionych elementu unijnego – w tych przypadkach stosowanie Traktatu jest wyłączone, albowiem właściwe jest wyłącznie prawo krajowe.³⁸

Drugim z pojęć, które buduje zakres znaczeniowy działalności gospodarczej, jest świadczenie usług. Zgodnie z art. 57 TFUE „Usługami w rozumieniu Traktatów są świadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem w zakresie, w jakim nie są objęte postanowieniami o swobodnym przepływie towarów, kapitału i osób.” Obejmują one zwłaszcza działalność rzemieślniczą oraz o charakterze przemysłowym lub handlowym, a także wykonywanie wolnych zawodów. Zatem w rozumieniu prawa unijnego usługą jest świadczenie z reguły odpłatne, mające charakter czasowy i wykonywane transgranicznie.³⁹ Odpłatność i transgraniczny charakter usługi rozumiane są – z uwzględnieniem jednak pewnej specyfiki świadczenia usług – w sposób zbliżony jak w odniesieniu do przedsiębiorczości.⁴⁰ Z kolei w odróżnieniu od swobody przedsiębior-

36 Por. M. Szwarc-Kuczer, *Komentarz do art. 49 TFUE*, (w:) A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, t. 1, Warszawa 2012, s. 859 i 861,

37 *Ibidem*.

38 M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy...*, op. cit., s. 105.

39 E. Skrzydło-Tefelska, *Komentarz do art. 57 TFUE*, (w:) A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, t. 1, Warszawa 2012, s. 956.

40 Zob. szerzej I. Wróbel, *Traktatowe pojęcie usługi w najnowszym orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Państwo i Prawo” 2014, z. 9.

czości swoboda świadczenia usług charakteryzuje się tymczasowym charakterem, który wynika z ograniczonego w czasie pobytu usługodawcy w państwie goszczącym. Świadczenie usług nie jest więc stałe i trwałe, lecz ma oznaczony w czasie początek i koniec.⁴¹

Mając na uwadze poczynione wyżej rozważania, należy stwierdzić, iż na tle prawa unijnego należy przyjąć bardzo szerokie rozumienie pojęcia „działalność gospodarcza”, przez które rozumieć należy dowolną działalność polegającą na oferowaniu towarów lub/i usług na rynku wewnętrznym.

Z powyższego wywieść należy, iż w rozumieniu prawa unijnego przedsiębiorcą będzie każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą, bez względu na formę organizacyjno-prawną jej prowadzenia, sposób finansowania, wielkość, występowanie zarobkowego charakteru tej działalności.⁴² Przez przedsiębiorstwo (przedsiębiorczość) należy rozumieć samodzielne i rzeczywiste wykonywanie działalności gospodarczej przy pomocy trwałego urządzenia w innym państwie członkowskim na czas nieoznaczony.⁴³

Wskazane wyżej szerokie ujęcie pojęcia przedsiębiorstwa właściwe jest dla oceny zastosowania art. 107 ust. 1 TFUE. Dla potrzeb oceny dopuszczalności udzielania pomocy publicznej należy więc stwierdzić, iż⁴⁴:

- a) status podmiotu w prawie krajowym nie jest decydujący, co oznacza, że np. podmiot zaklasyfikowany zgodnie z prawem krajowym jako stowarzyszenie, klub sportowy czy część administracji publicznej może być, w zależności od okoliczności faktycznych, uznany za przedsiębiorstwo;
- b) o zastosowaniu zasad pomocy państwa nie decyduje to, czy podmiot utworzono w celu generowania zysków; podmioty nienastawione na zysk pozostają poza zakresem kontroli państwa, o ile nie oferują na rynku towarów i usług;

41 E. Skrzydło-Tefelska, *Komentarz do art. 57 TFUE*, (w:) A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, t. I, Warszawa 2012, s. 962-963.

42 Por. np. wyrok TS z 2000 r. w sprawach połączonych od C-180/98 do C-184/98, Pavlov i inni, Rec. s. I-6451, pkt 74.

43 Wyrok TS z dnia 19 czerwca 1990 r. w sprawie C-213/89 The Queen przeciwko Secretary of State for Transport, ex parte Factortame, Zb. Orz. 1991, s. I-3905.

44 Por. pkt 2.1. projektu Komunikatu Komisji – Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

- c) klasyfikacja podmiotu jako przedsiębiorstwa zawsze odnosi się do konkretnej działalności, a zatem jeżeli dany podmiot prowadzi zarówno działalność gospodarczą, jak i niegospodarczą, należy uznać go za przedsiębiorstwo jedynie w odniesieniu do działalności gospodarczej.

Mając na uwadze wskazane wyżej ujęcie analizowanego pojęcia, odnieść się należy do krajowych regulacji z tego zakresu. W polskim porządku prawnym zagadnienia związane z podejmowaniem, wykonywaniem i zakończeniem działalności gospodarczej w kompleksowy sposób reguluje przede wszystkim ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Ustawa ta w art. 2 definiuje działalność gospodarczą, przez którą rozumie się zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopaliny ze złóż, a także działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły.⁴⁵ Z kolei przez przedsiębiorcę wskazany akt, w art. 4, nakazuje rozumieć osobę fizyczną, osobę prawną i jednostkę organizacyjną niebędącą osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą.⁴⁶

Są to jednak tylko jedne z możliwych do przyjęcia w krajowym porządku prawnym definicje,⁴⁷ przy czym ich zastosowanie w kontekście preferencji podatkowych może budzić wątpliwości. Ustawy podatkowe, w tym znajdujące zastosowanie w zakresie podatków i opłat stanowią

45 Wskazana ustawa wyłącza niektóre rodzaje działalności gospodarczej od swoich rozwiązań i rygorów (art. 3). Natomiast inne ustawy pogrążają jeszcze bardziej ten stan, przyjmując, że dany rodzaj działalności nie zalicza się do działalności gospodarczej (np. działalność kulturalna, działalność uczelni publicznych i niepublicznych) bądź też definiują pojęcie działalności gospodarczej na własny użytek (np. ustawy podatkowe). Sprawia to, że w praktyce pojęcie działalności gospodarczej nie jest traktowane jednolicie – zob. C. Kosikowski, *Kolejne nowelizacje ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2009, nr 10. W zakresie wyłączeń z rygorów u.s.d.g. oraz ich skutkach prawnych zob. szerzej C. Kosikowski, M. Etel, *Nowe prawo działalności gospodarczej*, Białystok 2014, s. 138-140 oraz C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 37-39.

46 W zakresie analizy definicji legalnych pojęć „działalność gospodarcza” oraz „przedsiębiorca” sformułowanych w u.s.d.g. i związanych z nimi wątpliwościami i rozbieżnościami interpretacyjnymi zob. szerzej M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 2012, s. 171-273 oraz wskazana tam literatura i orzecznictwo.

47 W zakresie odrębnego definiowania pojęć w innych niż u.s.d.g. ustawach zob. szerzej M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy...*, *op. cit.*, s. 274-354 oraz C. Kosikowski, M. Etel, *Nowe prawo...*, *op. cit.*, s. 133-137.

cych dochód gminy, definiują bowiem na własne potrzeby pojęcie działalności gospodarczej.⁴⁸ W tym stanie prawnym należałoby dać prymat wykładni danego pojęcia zawartej w słowniczku ustawy podatkowej przed jego znaczeniem ukształtowanym w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Przede wszystkim najpierw należy bowiem ustalić, czy dany wyraz (zwrot) budzący wątpliwości interpretatora nie ma definicji legalnej w akcie prawnym, w którym się znajduje, chyba że w tekście danej ustawy jest wyraźne odesłanie do innej ustawy.⁴⁹ Definicja legalna jest to rozumienie poszczególnych zwrotów występujących w tekście prawnym ustalone przez prawodawcę mocą przepisów prawnych (pozytywna definicja legalna).⁵⁰

Biorąc powyższe pod uwagę, zauważyć należy, iż pomoc publiczna w formie preferencji podatkowych dotyczących podatków i opłat realizowanych przez gminne organy podatkowe udzielana jest w drodze indywidualnych decyzji w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych wydawanych na podstawie art. 67a i 67b o.p. poprzez uchwały podatkowe, którymi wprowadza się zwolnienia podatkowe na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o podatku leśnym lub też obniża się stawki podatku w oparciu o pierwszy ze wskazanych aktów, a także w następstwie stosowania zwolnień i ulg przewidzianych w tych aktach.⁵¹ Pojęcie działalności gospodarczej zdefiniowane jest w ordynacji podatkowej oraz ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Nie ma takiej definicji w ustawie o podatku rolnym oraz leśnym, co uzasadnia posługiwanie się w tym zakresie w ramach wykładni systemowej pojęciem działalności gospodarczej zawartym w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, gdyż rolą tej ustawy jest wskazanie zakresu znaczeniowego „przedsiębiorcy” i „działalności gospodarczej” na potrzeby całego systemu prawa krajowego.⁵² Do tej definicji nawiązuje zresztą także u.p.o.l., która w art. 1a ust. 1 pkt 4 przez działalność gospodarczą nakazuje rozumieć działalność, o której mowa w przepisach u.s.d.g., z tym zastrzeżeniem, że nie jest taką działal-

48 Zob. szerzej P. Boroszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, s. 36 i nast.

49 Zob. wyrok NSA z dnia 26 czerwca 1997 r. (SA/Rz 538/96), Temida (CD), Gdańsk 2002.

50 Por. A. Jamróz, *Wstęp do nauk prawnych*, Białystok 1999, s. 160.

51 Szczegółowe rozważania w tym zakresie przedstawione zostały w części 3.2. niniejszego opracowania.

52 M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy...*, *op. cit.*, s. 271.

nością również zdefiniowana w u.o.p.l. działalność rolnicza (art. 1a ust. 1 pkt 6),⁵³ leśna (art. 1a ust. 1 pkt 7)⁵⁴ oraz wynajem turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5.⁵⁵ Jest to więc specyficzna definicja, która odbiega od tej wynikającej z u.s.d.g. Podkreślić jednak w tym miejscu należy, iż definicja z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. stosowana jest jedynie na potrzeby tej ustawy i to wyłącznie w tym aspekcie, w którym ustawa ta wprost się tym zwrotem posługuje. W art. 20a-20d u.p.o.l., które odnoszą się do problematyki pomocy publicznej, nie nawiązuje się do tej definicji. Przepisy te wskazują bowiem jedynie na uchwały przewidujące udzielenie pomocy publicznej, w żadnym elemencie nie sugerując, że uchwały te dotyczą podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, co uzasadniałoby rozumienie tego pojęcia w taki sposób, jak na to wskazuje u.o.p.l. W konsekwencji do oceny, czy mamy do czynienia z uchwałą przyznającą pomoc publiczną dla podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, nie można stosować definicji tej działalności z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. Właściwe w tym zakresie będzie, zgodnie z treścią art. 20a-20d, uwzględnienie przepisów dotyczących pomocy publicznej, a więc przede wszystkim u.p.p.p., o czym niżej.

Z inną sytuacją będziemy mieli natomiast do czynienia na gruncie regulacji ordynacji podatkowej. Art. 3 pkt 9 o.p. stanowi, że ilekroć w tej ustawie jest mowa o działalności gospodarczej, rozumie się przez to każdą działalność zarobkową w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym

53 Rozumie się przez nią produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwo, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb.

54 Rozumie się przez nią działalność właścicieli, posiadaczy lub zarządców lasów w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymywania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nieprzerobionym.

55 Od dnia 1 stycznia 2016 r. za działalność gospodarczą nie uważa się również działalności, o której mowa w art. 3 pkt 4 u.s.d.g.

imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonujące taką działalność do przedsiębiorców. Jest to więc szersza definicja działalności gospodarczej niż w u.s.d.g. Obejmuje ona nawet takie przypadki, gdy przepis szczególny wprost stanowi, że dany rodzaj działalności nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu u.s.d.g. Z sytuacją taką mamy do czynienia np. w przypadku działalności kulturalnej⁵⁶ czy oświatowej.⁵⁷ Oznacza to, że w świetle o.p. podmioty prowadzące tego rodzaju działalność uznawane są za takie, które prowadzą działalność gospodarczą. W konsekwencji znajduje do nich zastosowanie np. art. 67b o.p., który stanowi, że organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą (tu nie ma wątpliwości, że w rozumieniu tej ustawy, skoro mamy do czynienia z pojęciem zdefiniowanym w jej słowniczku) może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które stanowią m.in. pomoc publiczną. Wydaje się więc, że w tym zakresie miarodajne dla oceny, czy dany podmiot prowadzi działalność gospodarczą, są regulacje ordynacji podatkowej.

Zwrócić wreszcie należy uwagę na definicję beneficjenta pomocy oraz działalności gospodarczej z art. 2 pkt 16 i 17 u.p.p.p. Pod tym pierwszym pojęciem ustawa nakazuje rozumieć podmiot prowadzący działalność gospodarczą, w tym podmiot prowadzący działalność w zakresie rolnictwa lub rybołówstwa, bez względu na formę organizacyjno-prawną oraz sposób finansowania, który otrzymał pomoc publiczną. Działalnością gospodarczą jest z kolei działalność gospodarcza, do której mają zastosowanie reguły konkurencji określone w przepisach części trzeciej tytułu VI rozdziału 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Zatem na tle ustawy regulującej w krajowym porządku prawnym problematykę pomocy publicznej obowiązuje szerokie, zgodne z uję-

56 Zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123 ze zm.) działalność kulturalna nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu odrębnych przepisów. Zob. M. Etel, *Działalność kulturalna jako działalność gospodarcza: aspekty prawno-podatkowe*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2007”, nr 10, s. 3-9.

57 Art. 83a ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 ze zm.) stanowi, że prowadzenie szkoły, placówki, zespołu szkół lub placówek oraz innej formy wychowania przedszkolnego nie jest działalnością gospodarczą. Zob. M. Etel, *Działalność gospodarcza szkół wyższych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 4, s. 1, 3-8.

ciem wynikającym z prawa unijnego, rozumienie pojęcia „działalność gospodarcza”.

Uwzględniając powyższe rozbieżności w definiowaniu przedsiębiorstwa, należałoby postulować, aby w aspekcie udzielania pomocy publicznej, w przepisach stanowiących podstawę udzielania preferencji, wprost zawrzeć generalne odesłanie w tym zakresie do regulacji z zakresu pomocy publicznej. Chodzi więc o posłużenie się w przepisach prawa podatkowego generalnym stwierdzeniem, o treści zbliżonej do art. 20a u.p.o.l., wedle którego udzielanie pomocy publicznej następuje z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Taki zapis podkreślałby pierwszeństwo regulacji z tego zakresu zarówno przed systemowym rozumieniem pojęcia „działalność gospodarcza” wynikającym z u.s.d.g., jego modyfikacjami wynikającymi z przepisów szczególnych (np. w zakresie wyłączeń określonych rodzajów działalności z działalności gospodarczej), jak i przed jego rozumieniem wynikającym ze słowniczka danego aktu. Rozwiewałby wątpliwości związane ze stosowaniem na gruncie danego aktu różnych definicji przedsiębiorcy i działalności gospodarczej, dając w tym zakresie pierwszeństwo stosowania rozumienia przyjętego w prawie unijnym. To bowiem, że na potrzeby oceny, czy podmiot korzystający z różnego rodzaju preferencji podatkowych, które mogą stanowić formę udzielania pomocy publicznej, prowadzi działalność gospodarczą, powinno podlegać ocenie z uwzględnieniem znaczenia tego pojęcia wynikającego z prawa unijnego, w kontekście zasady bezpośredniego skutku tego prawa oraz nakazu wykładni prounijnej, nie powinno budzić wątpliwości.

Po akcesji Polski do Unii Europejskiej obowiązuje zasada bezpośredniego obowiązywania oraz bezpośredniej skuteczności prawa unijnego. Pomimo pewnego zamętu terminologicznego,⁵⁸ który jest widoczny w literaturze przedmiotu na tle powyższych terminów, należy jednak przyjąć, iż bezpośrednie obowiązywanie i bezpośrednia skuteczność wymagają wyraźnego odróżnienia. Zgodnie z zasadą bezpośredniego obowiązywania normy prawa unijnego stają się z chwilą ich wydania autonomicznie częścią *corpus iuris* państwa członkowskiego. Oznacza to, że system prawny państwa członkowskiego jest dualistyczny, gdyż obej-

58 Szerzej na ten temat zob. A. Wróbel (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Zakamycze 2005, s. 82 oraz D. Antonow, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 66-67.

muje zarówno prawo UE (pierwotne i wtórne), jak i przepisy krajowe ustanowione przez prawodawcę danego państwa członkowskiego, a dla realizacji tych pierwszych nie jest potrzebne wydanie aktu normatywnego prawa krajowego. Istota bezpośredniego stosowania przepisów prawa unijnego sprowadza się więc do tego, że podstawą prawną załatwienia (rozstrzygnięcia) sprawy zawisłej przed organem (sądem czy też organem administracji publicznej) jest przepis prawa unijnego, a nie przepis prawa wewnętrznego państwa członkowskiego.⁵⁹

Z kolei bezpośredni skutek oznacza, że przy spełnieniu określonych warunków normy unijne stają się bezpośrednim źródłem praw i obowiązków jednostki.⁶⁰ Zasadę tę sformułował TS w wyroku z dnia 5 lutego 1963 r. w sprawie C-26/62 van Gend & Loos v. Administratie der Belastingen,⁶¹ uznając, że prawo unijne tworzy nie tylko obowiązki dla państw członkowskich, ale także prawa dla obywateli, pod pewnymi wszakże warunkami. Przyjmuje się, że warunki te to:

- a) jasność i precyzja (*clear and precise; unambiguous*);
- b) bezwarunkowość (*unconditional*);
- c) niepodleganie wykonaniu przez państwa członkowskie lub instytucje UE; nie przyznają tym podmiotom kompetencji do działania na zasadzie uznania lub władzy dyskrecjonalnej (*deiscretion*).⁶²

Bezpośredni skutek prawa unijnego może mieć charakter wertykalny lub horyzontalny. W tym pierwszym przypadku każdy obywatel ma prawo powoływać się na normę prawa unijnego w stosunku do kraju, a w tej drugiej sytuacji może on powoływać się na nią w sporze z inną osobą.⁶³

W kontekście problematyki pomocy publicznej nie można także pominąć zagadnienia mocy obowiązującej aktów określanych jako *soft law*, które wydawane są przez Komisję (komunikaty, obwieszczenia, wytyczne). Chociaż nie mają one formalnie mocy obowiązującej, to jednak ponieważ są odzwierciedleniem praktyki orzeczniczej Komisji,

59 A. Wróbel (red.), *Stosowanie prawa...*, *op. cit.*, s. 85.

60 D. Antonow, *Wykładnia prawa...*, *op. cit.*, s. 68.

61 Zb. Orz.1963, s. I-1.

62 A. Wróbel (red.), *Stosowanie prawa...*, *op. cit.*, s. 92.

63 Zob. szerzej R. Stefanicki, *Bezpośrednia skuteczność prawa wspólnotowego w porządkach krajowych państw członkowskich*, „Przegląd Legislacyjny” 2004, nr 4.

powstają w oparciu o nie tzw. uprawnione oczekiwania (*legitimate expectations*) u podmiotów uczestniczących w obrocie prawnym. W konsekwencji Komisja stwarzając u tych podmiotów uprawnione oczekiwania, jest związana zasadami, które formułuje w aktach zaliczanych do *soft law*.⁶⁴ Podmioty te mogą polegać na tych aktach w sytuacjach bezpośrednio w nich uregulowanych.⁶⁵

Dodatkowo należy zauważyć, że zasady bezpośredniego obowiązywania oraz bezpośredniej skuteczności nie rozstrzygają jednak kolizji, jakie mogą pojawić się między przepisami krajowymi i unijnymi, w sytuacji, gdy przepisy unijne mają taki sam walor jak przepisy krajowe. W tym kontekście należy odwołać się do zasady pierwszeństwa prawa unijnego przy jego kolizji z prawem krajowym, którą TS wywiódł z pozycji i charakteru UE oraz prawa unijnego, a która opiera się na założeniu, że tworząc UE, państwa członkowskie zrzekły się na jej rzecz części swojej suwerenności.⁶⁶ Zatem prawo unijne nie może być uchylone przez prawo krajowe, a postanowienia Traktatu i bezpośrednio obowiązujące akty prawne wydane przez instytucje unijne automatycznie wyłączają stosowanie jakichkolwiek sprzecznych z nimi aktów prawa krajowego.⁶⁷ Zasada ta odnosi się przy tym nie tylko do norm o charakterze ogólnym i abstrakcyjnym, ale także indywidualnych i konkretnych, które wynikają z aktów administracyjnych, w tym decyzji podatkowych.⁶⁸

Mając na uwadze poczynione wyżej rozważania, uznać należy, iż dla oceny, czy mamy do czynienia z przedsiębiorstwem na potrzeby stosowania reguł udzielania pomocy publicznej (art. 107 ust. 1 TFUE), zasadnicze znaczenie ma rozumienie tego pojęcia obowiązujące na tle regulacji unijnych, a nie krajowych. Zatem na ocenę, czy istnieją przesłanki stosowania art. 107 ust. 1 TFUE, niewielki wpływ mają definicje działalności gospodarczej zawarte w przepisach krajowych. Zasadniczo mają

64 Zob. wyrok w TS z dnia 24 lutego 1987 r. w sprawie C-310/85 Deufil GmbH przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1987, s. 901.

65 M. Kalinowski, A. Zalaśkiński, *Pomoc podatkowa państwa w Unii Europejskiej (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1.

66 Por. wyroki TS: z dnia 5 lutego 1963 r. w sprawie C-26/62 van Gend en Loos przeciwko Administratie der Belastingen, Zb. Orz. 1963, s. 1 oraz z dnia 15 lipca 1964 r. w sprawie C-6/64 Costa przeciwko E.N.E.L., Zb. Orz. 1964, s. 1141.

67 Wyrok TS z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie C-106/77 Amministrazione delle finanze dello Stato przeciwko Simmenthal, Zb. Orz. 1978, s. 629.

68 Por. wyrok TS z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-224/97 Erich Ciola przeciwko Land Vorarlberg, Zb. Orz. 1999, s. I-2517.

one węższy charakter niż rozumienie stosowane w prawie unijnym, co nie przesądza o tym, że określone podmioty nie mogą być beneficjentami pomocy publicznej. Taki stan rzeczy może natomiast implikować praktyczne problemy, które związane są np. z sytuacją, w której brakuje świadomości zarówno po stronie podatników, jak i organów podatkowych co do tego, że dane wsparcie może być uznane za pomoc publiczną, albowiem dany podmiot, nie prowadząc działalności gospodarczej w świetle przepisów danej ustawy, jest jednak na potrzeby udzielanej mu pomocy uznawany za przedsiębiorstwo. Może to prowadzić do konieczności stosowania reguł związanych z udzielaniem pomocy publicznej np. podmiotowi prowadzącemu teatr, chociaż po pierwsze, prowadząc działalność kulturalną, w prawie krajowym nie jest on traktowany jako przedsiębiorca,⁶⁹ po drugie, jego budynek i grunt na tle regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie są opodatkowane podatkiem od nieruchomości wg stawek dla przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Poczynione rozważania prowadzą do wniosku, że w zakresie definiowania przedsiębiorcy oraz działalności gospodarczej mamy do czynienia z sytuacją, w której brakuje jednolitego znaczenia tych pojęć. Nie jest możliwe sporządzenie zamkniętej listy rodzajów działalności, które *a priori* nigdy nie miałyby charakteru gospodarczego. W szczególności ustawy podatkowe stosowane w zakresie podatków i opłat samorządowych przewidują własne definicje, które stosowane są na potrzeby wyłącznie tych aktów. Z drugiej jednak strony w zakresie pomocy publicznej, do której z kolei nawiązują ustawy podatkowe, mamy inne, szersze pojęcie działalności gospodarczej i przedsiębiorcy. Ustawa o postępowaniach dotyczących pomocy publicznej nawiązuje w swej treści do prawa Unii Europejskiej, co pozwala stwierdzić, że to właśnie definicje ukształtowane w tym systemie prawnym powinny być stosowane. Na potrzeby oceny, czy mamy do czynienia z pomocą publiczną w rozumieniu art. 107 TFUE, należy więc przyjąć, że adresatem wsparcia jest każdy podmiot, bez względu na jego formę organizacyjno-prawną, który oferuje towary lub usługi na rynku. Tezę tę potwierdza stanowi-

69 Zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej działalność kulturalna nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu odrębnych przepisów.

sko wspólne Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz Ministerstwa Finansów z dnia 19 listopada 2004 r. w sprawie stosowania przepisów o pomocy publicznej w zakresie podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego i leśnego w 2005 r.,⁷⁰ zgodnie z którym „W odniesieniu do pojęcia przedsiębiorcy/przedsiębiorstwa w prawie wspólnotowym należy podkreślić, iż pojęcie to jest rozumiane bardzo szeroko i obejmuje swym zakresem wszystkie kategorie podmiotów zaangażowanych w działalność gospodarczą, niezależnie od formy prawnej tego podmiotu i źródeł jego finansowania. Co więcej, nie ma znaczenia fakt, iż są to podmioty nie nastawione na zysk (non-profit organisation – np. orzeczenie z dnia 21 września 1999 r. w sprawie Albany C-67/96). Należy podkreślić, iż przepisy prawa wspólnotowego znajdują zastosowanie także do podmiotów sektora publicznego prowadzących działalność gospodarczą. Po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej, obowiązek stosowania przepisów w zakresie pomocy publicznej potencjalnie może dotyczyć wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, bez względu na to, czy przepisy obowiązujące w danym państwie członkowskim przyznają danemu podmiotowi status przedsiębiorcy”.

2.3. Kryteria uznania wsparcia za pomoc publiczną

2.3.1. Publiczny charakter wsparcia

Celem generalnego zakazu udzielania publicznej pomocy jest ograniczenie interwencjonizmu państwowego pozostającego w dysharmonii, a nawet w opozycji do zasad wolnej konkurencji i wolnego handlu na wspólnym rynku.⁷¹ W świetle orzecznictwa TS przyznanie korzyści bezpośrednio lub pośrednio przy użyciu zasobów państwowych i możliwość przypisania takiego środka państwu stanowią dwa odrębne i kumulatywne warunki istnienia pomocy państwa.⁷² Nie wdając się w tym miejscu w szczegółowe rozważania związane z wzajemnymi relacjami,

70 Dokument był umieszczony na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: <http://www.mf.gov.pl>

71 A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009, s. 77.

72 Zob. wyrok z dnia 16 maja 2002 r. w sprawie C-482/99 Francja przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2002, s. I-4397.

w jakich pozostają oba powołane kryteria,⁷³ wskazać należy, iż pojęcie „państwo” traktowane jest na gruncie prawa Unii Europejskiej bardzo szeroko, gdyż za pomoc udzieloną przez państwo uznaje się każdą pomoc, która pochodzi od organów administracyjnych, zarówno o charakterze centralnym, jak i regionalnym czy lokalnym.⁷⁴ Nie występuje tutaj żadne rozróżnienie na władze państwowe i samorządowe, co uzasadnia twierdzenie, że za emanację państwa należy uznać również polskie gminy.⁷⁵ Ponadto w orzecznictwie sądów UE za pomoc państwa uznaje się także wszelkie środki, które są alokowane przez przedsiębiorstwa publiczne, a więc podmioty, które wykonują zadania publiczne oraz są poddane kontroli i władzy państwa.⁷⁶

Z pomocą publiczną możemy mieć do czynienia jedynie w przypadku, gdy jest ona udzielana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów publicznych (art. 107 ust. 1 TFUE). Pomimo użytej w tym przepisie alternatywy rozłącznej, przepis ten nie dokonuje rozróżnienia pomocy przyznawanej przez kraj członkowski od pomocy przy użyciu jego środków, ale jest interpretowany w ten sposób, że pozwala na rozróżnienie pomocy przyznanej bezpośrednio przez państwo (tj. rząd lub podległe państwu organy) i pomocy przyznanej pośrednio przez podmioty pozarządowe, ale znajdujące się pod kontrolą państwa.⁷⁷ Jednak z punktu widzenia wsparcia polegającego na udzielaniu preferencji podatkowych ten aspekt pojęcia pomocy państwa nie ma znaczenia, albowiem tego rodzaju podmioty preferencji takich udzielać nie mogą – władztwem podatkowym dysponują wyłącznie organy władzy publicznej.

W kontekście preferencji podatkowych w orzecznictwie TS podnosi się, iż przekazanie środków z zasobów państwowych ma miejsce w przypadku rezygnacji z przychodów w następstwie wprowadzania

73 Zob. więcej na ten temat – P. Marquardt, *Pomoc publiczna...*, op. cit., s. 43-44.

74 Por. wyrok TS z dnia 14 października 1987 r. w sprawie C-248/84 Niemcy przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1987, s. 4013.

75 *Ibidem*, s. 42.

76 Por. orzeczenia TS: z dnia 2 lutego 1988 r. w połączonych sprawach C-67/85, C-68/85, C 70-85 Van der Kooy przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1988, s. 219; z dnia 12 lipca 1990 r. w sprawie C-188/89 Foster i in. przeciwko British Gas., Zb. Orz. 1990, s. I-3313 oraz N. Półtorak, *Pojęcie państwa w prawie Wspólnot Europejskich (zarys problemu)*, (w:) *Studia z prawa Unii Europejskiej*, S. Biernat (red.), Kraków 2000, s. 103 i nast.

77 C. Micheau, *Komentarz do wyroku TS z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98 Republika Federalna Niemiec v. Komisja Wspólnot Europejskich, ECR [2000]*, s. I-6857, (w:) W. Nykiel, A. Zalasieński (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 839-840.

ulg i zwolnień podatkowych.⁷⁸ Jednakże pochodzenie pomocy z zasobów państwowych nie występuje w tych przypadkach, w których działania mają charakter związany i wynikają z wdrożenia prawa UE. Jeżeli bez żadnej swobody państwo członkowskie ma te zobowiązania wykonać, to nie można mówić o przypisaniu danego środka państwu. Nie można bowiem przypisać działania państwu członkowskiemu, jeżeli to działanie jest wypełnieniem jasnych, precyzyjnych i bezwarunkowych zobowiązań, które wynikają z prawa unijnego. Sytuacja taka ma miejsce np. w zakresie preferencji udzielanych w ramach wspólnego systemu podatku od towarów i usług,⁷⁹ czy też w zakresie podatku akcyzowego,⁸⁰ a więc podatków podlegających harmonizacji. Jeżeli jednak prawo unijne dopuszcza w danym zakresie stosowanie określonych środków krajowych (ich przyjęcie, jak i określenie ich cech), to należy przyjąć, iż są to środki przyznawane przez państwo. Zatem brak swobody implementacyjnej oznacza działanie przypisane państwu w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.⁸¹

W literaturze przedmiotu formułuje się test, który pozwala ustalić, czy dany środek spełnia kryterium pochodzenia od państwa lub ze środków publicznych, a który składa się z dwóch pytań o następującej treści:⁸²

- a) Czy zasoby, z których dany środek został sfinansowany, stanowią zasoby państwowe, przy czym pytaniem pomocniczym w tym zakresie jest to, czy państwo kontroluje dane zasoby bezpośrednio lub choćby pośrednio?;
- b) Jeżeli odpowiedź na pierwsze pytanie jest twierdząca, to drugie pytanie dotyczy tego, czy transfer zasobów można przypisać państwu?

78 Wyrok z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-83/98 P. Franska przeciwko Ladroke Racing Ltd i Komisji, Zb. Orz. 2000, s. I-3271.

79 Zob. dotyczący prawa do ulg w ramach podatku od towarów i usług wyrok z 2009 r. w sprawie C-460/07 Sandra Puffer, Zb. Orz. 2009, s. I-3251.

80 Wyrok SPI z dnia 5 kwietnia 2006 r. w sprawie T-351/02 Deutsche Bahn przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2006, s. II-1047.

81 Zob. B. Kurcz, *Między ustami a brzegiem pucharu... gdzie jest pomoc państwa? Definicja pomocy państwa w świetle orzecznictwa*, (w:) B. Kurcz (red.), *Pomoc państwa. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2009, s. 12.

82 Zob. A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa...*, *op. cit.*, s. 102.

Pozytywna odpowiedź na oba pytania oznacza, że badany środek objęty jest zakresem art. 107 ust. 1 TFUE, oczywiście, o ile spełnione są pozostałe przesłanki z tego przepisu.

W kontekście powyższego stwierdzić należy, iż stosowane przez gminę preferencje podatkowe spełniają wskazane wyżej kryteria pozwalające uznać je za udzielane przez państwo i pochodzące ze środków publicznych. Jest to forma rezygnacji z dochodów własnych gmin pochodzących z podatków, która realizowana jest w ramach przysługującego im władztwa podatkowego przez ich organy stanowiące lub wykonawcze.

2.3.2. Korzyść ekonomiczna

Za korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE uznać należy każdą korzyść gospodarczą, której dane przedsiębiorstwo nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych, a więc bez interwencji państwa.⁸³ Korzyść występuje zawsze, ilekroć sytuacja finansowa przedsiębiorstwa ulega poprawie w wyniku takiej interwencji. Szczegółowa analiza orzecznictwa sądów UE w tym zakresie została przedstawiona w Komunikacie Komisji w sprawie pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Wynika z niej, iż dla wystąpienia korzyści ekonomicznej nie ma znaczenia cel ani przyczyna interwencji państwa,⁸⁴ nie ma też znaczenia, czy korzyść ma charakter obowiązkowy w tym znaczeniu, że nie mogło ono jej uniknąć.⁸⁵ Ta ostatnia uwaga ma szczególne znaczenie w kontekście pomocy o charakterze podatkowym, która wiąże się z udzieleniem ulg i zwolnień stanowiących element konstrukcji podatku i które zasadniczo stosowane są bez konieczności złożenia stosowanego wniosku. Preferencje te stosowane są więc, po spełnieniu przesłanek określonych w przepisach prawa, w sposób automatyczny, a ich beneficjent co do zasady nie ma możliwości odmowy ich stosowania. Ponadto nie ma znaczenia forma, w jakiej udziela się korzyści ekonomicznej – może mieć ona zarówno pozytywny (np. dotacja), jak i negatywny charakter,⁸⁶

83 Wyrok TS z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-39/94 SFEL i in., Zb. Orz. 1996, s. I-3547.

84 Wyrok TS z dnia 2 lipca 1974 r. w sprawie C-173/73 Włochy przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1974, s. 709.

85 Decyzja Komisji 2004/339/WE z dnia 15 października 2003 r. w sprawie środków wdrożonych przez Włochy na rzecz RAI SpA, Dz.U. L 119 z 23.4.2004, s. 1, motyw 69.

86 Wyroki TS: z dnia 15 marca 1994 r. w sprawie C-387/92 Banc Exterior de Espana przeciwko Ayuntamiento de Valencia, Zb. Orz. 1994, s. I-877 oraz z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie

która to sytuacja występuje w przypadku preferencji podatkowych takich jak: ulgi, zwolnienia czy ulgi w spłacie podatku. Są to instrumenty stosowane w sposób jednostronny i autonomiczny przez państwo lub samorząd, które mają charakter pomocy w sensie negatywnym. Pod tym pojęciem należy rozumieć działania polegające na udzieleniu wsparcia nie wprost, lecz poprzez zmniejszenie ciężarów publicznoprawnych spoczywających na przedsiębiorcy.⁸⁷ Wykluczyć przy tym należy istnienie korzyści w przypadku zwrotu podatku ustalonego w sposób niezgodny z prawem.⁸⁸ W polskim porządku prawnym, zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 o.p., podatek nadpłacony lub nienależnie zapłacony stanowi nadpłatę. Zatem ze zwrotem nadpłaty nie wiąże się powstanie po stronie przedsiębiorcy korzyści ekonomicznej, co uzasadnia twierdzenie, iż do tego rodzaju zwrotów nie mają zastosowania regulacje z zakresu pomocy publicznej. Należy jednak wyraźnie odróżnić zwrot nadpłat od zwrotów podatków, które stanowią preferencję podatkową, a więc wiążą się z uzyskaniem korzyści ekonomicznej.⁸⁹ Z takimi przypadkami mamy do czynienia, gdy celem zwrotu jest doprowadzenie do sytuacji, w której określone podmioty obciążone są niższym podatkiem w porównaniu do podmiotów nieobjętych zwrotem lub podatek ten nie jest od nich w ogóle pobierany.⁹⁰

Jak wskazuje się w orzecznictwie,⁹¹ można mówić o korzyści dla beneficjenta w ogóle lub o korzyści nieodpłatnej, co oznacza, że z udzieleniem pomocy nie łączy się żadne świadczenie wzajemne ze strony przedsiębiorstwa. Na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto szeroką definicję korzyści, co oznacza, że częściowa, a nawet całkowita odpłatność za uzyskaną korzyść nie pozbawia danego środka charakteru pomocowego. Za wystarczające dla uznania, że korzyść wystąpi, można przy tym uznać taką sytuację, w której jest ona udzielana za niewspółmiernie niską zapłatę. W tej sytuacji pomoc udzielona będzie obejmowała całą korzyść, łącznie z tą jej częścią, za którą opłata została otrzymana.

C-126/01 GEMO, Zb. Orz. 2003, s. I-13769.

87 P. Marquardt, *Pomoc publiczna...*, op. cit., s. 40.

88 Wyrok TS z dnia 27 marca 1980 w sprawie C-61/79 Amministrazione delle finanze dello Stato przeciwko Denkavit italiane Srl., Zb. Orz. 1980, s. 1205.

89 Zob. szerzej rozważania dotyczące pojęcia „preferencja podatkowa” w rozdziale 3.2.

90 Zob. M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014, s. 273 i nast.

91 Wyrok TS z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-39/94 SFEL i in., Zb. Orz. 1996, s. I-3547.

Powyższe założenie ma istotne znaczenie w kontekście faktu, iż w przypadku środków pomocy o charakterze podatkowym mamy do czynienia z pomocą nieodpłatną, ale i częściowo odpłatną. Ta druga sytuacja dotyczy w polskim porządku prawnym tzw. ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które uregulowano w art. 67a i nast. o.p., polegających na odroczeniu terminu płatności podatku lub zapłaty zaległości podatkowej oraz rozłożeniu na raty podatku lub zaległości. W związku z uzyskaniem tych preferencji beneficjent może być zobowiązany do uiszczenia na rzecz właściwej gminy opłaty prolongacyjnej. Świadczenie to stanowi częściową rekompensatę za to, że przez pewien czas gmina nie może dysponować określonymi kwotami wynikającymi z ciążącego na podatniku zobowiązania. W przypadku podatków i opłat, które stanowią dochód gminy, opłata prolongacyjna ma charakter fakultatywny, a jej pobieranie uzależnione jest od podjęcia stosownej uchwały na podstawie art. 57 § 7 o.p. Wysokość opłaty prolongacyjnej nie może przekraczać 50% stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.⁹² Uiszczenie opłaty prolongacyjnej w związku z uzyskaniem ulgi, ze względu na wysokość tej opłaty, zasadniczo nie oznacza, iż nie dochodzi do uzyskania korzyści. Jeżeli bowiem przyjmowana dla celów obliczenia tzw. ekwiwalentu dotacji brutto⁹³ wartość opłaty prolongacyjnej jest wyższa niż tzw. stopa referencyjna,⁹⁴ to korzyść ekonomiczna występuje, o czym niżej.⁹⁵

Korzyść po stronie przedsiębiorcy występuje bez wątpienia wtedy, gdy przysporzenie ma charakter nieodpłatny. Zatem w przypadku ulg

92 W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2016 r. wysokość opłaty nie ulegnie zmianie, chociaż ustawodawca uzależnił ją wprost od wysokości obniżonej stawki odsetek za zwłokę, która wynosi 50% stawki podstawowej.

93 Przez pojęcie „ekwiwalent dotacji brutto” należy, zgodnie z § 2 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach (Dz.U. Nr 194, poz. 1983 ze zm.) rozumieć kwotę pomocy, którą otrzymałby beneficjent pomocy lub podmiot ubiegający się o pomoc, gdyby uzyskał pomoc w formie dotacji, bez uwzględnienia opodatkowania podatkiem dochodowym, wyrażoną z dokładnością dwóch miejsc po przecinku.

94 Zgodnie z § 2 pkt 3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach, przez stopę referencyjną należy rozumieć stosowaną zastępczo do stopy rynkowej, stopę oprocentowania równą sumie stopy bazowej i odpowiedniej marży ustalonej przez Komisję Europejską.

95 Zob. szerzej R. Zenc, R. Dowgier, *Podatkowa pomoc publiczna udzielania przez gminy w pytaniach i odpowiedziach, z uwzględnieniem reformy prawa unijnego na lata 2014-2020 oraz nowelizacji przepisów krajowych*, Warszawa 2015.

i zwolnień ustawowych oraz wynikających z uchwał rad gmin, a także umorzenia zaległości podatkowych analizowany warunek uznania wsparcia za pomoc publiczną z pewnością jest zrealizowany. Z inną sytuacją możemy mieć natomiast do czynienia w zakresie odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty. W pierwszym rzędzie należałoby przeprowadzić tzw. test prywatnego wierzyciela. Test ten jest pochodną tzw. testu prywatnego inwestora, która stanowi szczególną procedurę służącą weryfikacji uzyskania korzyści ekonomicznej, a w konsekwencji zidentyfikowania obecności udzielonej pomocy publicznej. Test prywatnego inwestora sprowadza się do oceny, czy w podobnych okolicznościach jak te, w których udziela się wsparcia przez państwo i ze środków publicznych, inwestor prywatny działający w normalnych warunkach rynkowych byłby skłonny dokonać przedmiotowej inwestycji.⁹⁶ Test prywatnego wierzyciela w swej istocie jest podobny i służy do zweryfikowania, czy państwo występujące w roli wierzyciela jest nastawione na zysk. Opracowany w orzecznictwie sądów UE test prywatnego wierzyciela związany jest z optymalizacją ściągania podatków i służy do badania, czy renegekcje zobowiązań przez wierzycieli publicznych (na gruncie przepisów o.p. mogą mieć one formę rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności) wiążą się z pomocą państwa, poprzez porównanie zachowania wierzyciela publicznego z zachowaniem hipotetycznym.⁹⁷ Organy podatkowe winny więc weryfikować, czy konieczność rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności jest skutkiem poważnych problemów przedsiębiorcy, czy też wyjątkową okolicznością spowodowaną przez czynniki zewnętrzne. W drugim przypadku mamy do czynienia z optymalizacją spłaty zobowiązań, która nie wiąże się z udzieleniem pomocy publicznej, w pierwszym zaś zasadniczo z pomocą publiczną.⁹⁸

Test prywatnego wierzyciela sprowadza się w istocie do pytania, czy podmiot publiczny w danym przypadku, tak jak by to zrobił prywatny

96 Zob. wyroki: TS z dnia 21 marca 1990 r. w sprawie C-142/87 Belgia przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1990, s. I-959; TS z dnia 21 marca 1991 r. w sprawie C-305/89 Włochy przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1991, s. I-1603; SPI z dnia 30 kwietnia 1998 r. w sprawie T-16-96 Cityflyer Express przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1998, s. II-757.

97 Por. wyrok z 2007 r. w sprawie C-525/04 P Hiszpania przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-9947, wyrok z 2013 r. w sprawie C-73/11 P Frucona przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-0000 oraz wyrok z 1999 r. w sprawie C-256/97 DMTransport, Rec. s. I-3913.

98 Zob. wyjaśnienia UOKiK umieszczone na stronie: <http://www.uokik.gov.pl>

wierzyciel, podejmuje działania mające na celu odzyskanie należnych kwot wraz ze świadczeniami ubocznym, które zrekompensują mu stratę poniesioną w związku z opóźnieniem w spłacie należności? W przypadku odpowiedzi negatywnej można stwierdzić wystąpienie pomocy publicznej.

W praktyce, na tle krajowych rozwiązań prawnych, udzielenie preferencji podatkowej w postaci odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty nie będzie wiązało się z uzyskaniem przez przedsiębiorcę korzyści w dwóch sytuacjach:

- a) gdy wartość udzielonej pomocy wyrażona w postaci ekwiwalentu dotacji brutto stanowi liczbę ujemną, względnie zero;
- b) gdy udzielenie preferencji będzie stanowiło optymalizację ściągania należności.

W pierwszym ze wskazanych przypadków wyjść należy od tego, że udzieloną w formie rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności pomoc należy przeliczyć na ekwiwalent dotacji brutto wg zasad określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach. Ekwiwalent dotacji to szacunkowa wartość pomocy, jaką w formie dotacji otrzymałby przedsiębiorca, który uzyskuje pomoc w innej formie niż dotacja. Celem obliczeń jest określenie rzeczywistej wartości pomocy publicznej udzielonej beneficjentowi. Wzór dla obliczenia EDB w przypadku rozłożenia na raty zawiera § 4 pkt 13, a w przypadku odroczenia terminu płatności § 4 pkt 15 wskazanego rozporządzenia.⁹⁹ W obu wzorach stosuje się takie elementy kalkulacyjne, jak: kwota odroczonego podatku lub raty, liczba dni, na jakie odroczone zapłatę lub liczba dni do zapłaty danej raty, stopa referencyjna oraz stopa naliczania opłaty prolongacyjnej. Stopa referencyjna stosowana jest w przy obliczaniu EDB i ma z założenia odzwierciedlać rynkową stopę oprocentowania. Od dnia 1 lipca 2008 r. wysokość stopy bazowej podaje w Dzienniku Urzędowym UE Komisja Europejska. Aby ustalić stopę referencyjną do stopy bazowej, należy dodać tzw. marżę,

99 Szerzej kwestie te omawia R. Fudalewski, *Przeliczenie pomocy publicznej udzielanej w formie odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty podatku*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 5.

której wysokość uzależniona jest od *ratingu* danego przedsiębiorstwa oraz od oferowanego poziomu zabezpieczeń.¹⁰⁰ W standardowych przypadkach (standardowy *rating* i standardowe zabezpieczenie) do kwoty bazowej należy doliczyć marżę odpowiadającą 220 punktom bazowym.¹⁰¹ Jednakże w niektórych przypadkach marża ta będzie wyższa, np. z Komunikatu Komisji Europejskiej w sprawie zmiany metody ustalania stóp referencyjnych i dyskontowych¹⁰² wynika, że w przypadku nowo utworzonych podmiotów poziom marży nie może być niższy niż 400 pkt bazowych. Można też przyjąć, że taka wysokość marży, a nawet wyższa wynosząca 650 pkt powinna być stosowana, gdy udziela się ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w związku z przejściowymi problemami finansowymi przedsiębiorcy i bez złożonego przez niego zabezpieczenia.

Jeżeli więc wysokość EDB z uwzględnieniem odpowiedniej stopy referencyjnej i opłaty prolongacyjnej wynosi zero lub jest ujemna, nie można mówić o uzyskaniu przez przedsiębiorcę korzyści, a zatem i pomocy publicznej.

W drugiej ze wskazanych sytuacji również nie dochodzi do udzielenia przedsiębiorcy korzyści, gdyż rozłożenie na raty lub odroczenie terminu płatności uznawane jest za optymalizację w ściąganiu należności, co ma miejsce w przypadku spełnienia następujących warunków:¹⁰³

- a) wymagana jest pozytywna ocena beneficjenta, która wskazuje na jedynie przejściowy charakter problemów z terminową spłatą należności i daje podstawę do uznania, że będzie on w stanie w przyszłości uregulować ciążące na nim zobowiązania;
- b) wymagane jest zastosowanie opłaty prolongacyjnej, która jest swego rodzaju oprocentowaniem na poziomie zbliżonym do warunków rynkowych, a więc powinna odpowiadać średniomiesięcznej stopie WIBOR.

Obie sytuacje wyłączające istnienie po stronie beneficjenta korzyści ekonomicznej wymagają dość szczegółowej analizy jego sytuacji mate-

100 Wysokość marży w punktach bazowych wskazano w zależności od *ratingu* i poziomu zabezpieczeń w Komunikacie Komisji w sprawie zmiany metody ustalania stóp referencyjnych i dyskontowych (Dz.Urz. UE C 14 z 19.01.2008).

101 *Ibidem*.

102 Dz.Urz. UE C 14 z 19.1.2008.

103 Zob. J. Burzyński, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Zasady udzielania i dokumentacja (poradnik dla gmin)*, Gdańsk 2008, s. 194-195.

rialnej, czy to w celu ustalenia marży, którą dolicza się do kwoty bazowej, czy też w celu uznania jego problemów finansowych jedynie za przejściowe. W praktyce ustalenie tych kwestii wymagałoby dość szerokiego postępowania wyjaśniającego prowadzonego przez organ udzielający pomocy, co jest oczywiście możliwe do przeprowadzenia.¹⁰⁴ Jednakże wydaje się, że w toku prowadzonych postępowań w sprawie ulg w spłacie główny nacisk kładziony jest na weryfikowanie istnienia przesłanek ich stosowania w postaci ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, a nie na tak szczegółowe zagadnienia związane z klasyfikacją udzielanej pomocy. W związku z tym należy przyjąć, iż zasadniczo wobec braku weryfikowania sytuacji ekonomicznej podatnika oraz potencjalnych możliwości odzyskania należności w przeszłości, udzielanie ulg w spłacie prowadzi do uzyskania po stronie podatnika korzyści ekonomicznej.

Analizowany element uzyskania korzyści występuje również w tych przypadkach, w których ma miejsce rekompensata ze środków publicznych kosztów poniesionych w celu zapewnienia usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym.¹⁰⁵ Są to usługi, które organy publiczne państw członkowskich na szczeblu krajowym, regionalnym lub lokalnym rozumieją jako usługi świadczone w interesie gospodarczym i które podlegają szczególnym zobowiązaniom z tytułu świadczenia usług publicznych. Chodzi o sektor działalności gospodarczej obejmujący usługi, które nie byłyby świadczone na rynku (lub byłyby świadczone na innych warunkach w zakresie jakości, bezpieczeństwa, przystępności cenowej, równego traktowania i powszechnego dostępu) bez interwencji publicznej.¹⁰⁶ Obowiązek świadczenia takiej usługi na-

104 Warto w tym zakresie zwrócić uwagę na wyjaśnienie Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, które szczegółowo omawia zakres analizy, która musi być przeprowadzona w celu przeprowadzenia testu prywatnego inwestora, czy też w celu uznania, że mamy do czynienia z optymalizacją podatkową. Wymaga to ustalenia takich elementów jak np. poziom zadłużenia, poziom zabezpieczeń, uwzględniania kosztów postępowania likwidacyjnego, określenie poziomu spłaty należności w przypadku zastosowania ulgi itp. – zob. http://e-inspektorat.zus.pl/sprawy.asp?id_profilu=1&pomoc=3&menu=3&id_sprawy=370

105 Np. w formie dopłat do biletów transportu publicznego. Szerzej na ten temat zob. R. Zenc, *Pojęcie usług w ogólnym interesie gospodarczym*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2014, nr 2.

106 Por. Dokument roboczy Służb Komisji – Przewodnik dotyczący stosowania przepisów Unii Europejskiej z zakresu pomocy państwa, zamówień publicznych i rynku wewnętrznego do usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, w szczególności do usług socjalnych świadczonych w interesie ogólnym, Bruksela 29.4.2013, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/new_guide_eu_rules_procurement_pl.pdf

kląda się na usługodawcę w celu zagwarantowania, że zostanie ona wykonana na warunkach umożliwiających wykonanie zadania.¹⁰⁷ Przykładem takich usług są usługi w zakresie gospodarki odpadami, gospodarki mieszkaniowej, transportu miejskiego, komunikacji pocztowej.

Na zasadzie wyjątku od reguły, zgodnie z wyrokiem wydanym przez TS w sprawie Altmark Trans GmbH i Regierungspräsidium Magdeburg przeciwko Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH (Altmark),¹⁰⁸ należy przyjąć, iż rekompensata z tytułu usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 TFUE, o ile spełnia łącznie następujące kryteria:

- a) zobowiązanie przedsiębiorcy do świadczenia usług publicznych powinno być jasno określone;
- b) parametry, na podstawie których obliczana jest rekompensata, muszą być wcześniej ustalone w obiektywny i przejrzysty sposób;
- c) rekompensata nie może przekroczyć kwoty niezbędnej dla pokrycia całości lub części kosztów poniesionych w celu wykonywania zadań publicznych, przy uwzględnieniu związanych z nimi przychodów oraz rozsądnego zysku z tytułu wypełnianych zobowiązań;
- d) jeżeli wybór przedsiębiorstwa nie został dokonany w ramach procedury udzielenia zamówienia publicznego, poziom koniecznej rekompensaty powinien zostać ustalony na podstawie analizy kosztów, jakie przeciętne przedsiębiorstwo poniosłoby na wykonanie takich zadań, przy uwzględnieniu związanych z nimi przychodów oraz rozsądnego zysku osiągniętego przy ich realizacji.¹⁰⁹

W praktyce jednak bardzo trudno jest spełnić wszystkie wyżej wskazane przesłanki, a w szczególności określone pod lit. b) i d), co prowadzi do tego, że rekompensata we wskazanym zakresie stanowi pomoc publiczną.

107 *Ibidem*.

108 Wyrok TS z dnia 24 lipca 2003 r. w sprawie C-280/00 Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, Zb. Orz. 2003, s. I-7747.

109 Zob. szerzej: S. Santemato, *Advantage in the context of services of general economic interest under Altmark*, (w:) W. Mederer, N. Pesaresi, M. van Hoof (red.), *EU Competition Law*, Vol. IV, State Aid, Book one, Leuven 2008, s. 369-388.

Reasumując tę część rozważań stwierdzić należy, iż korzyść po stronie przedsiębiorcy, której wystąpienie jest jednym z warunków uznania wparcia za pomoc publiczną, w przypadku preferencji podatkowych stosowanych przez gminy wystąpić może w przypadku nie mających odpłatnego charakteru zwolnień i ulg ustawowych lub wynikających ze stosownych uchwał rad gmin oraz umorzenia zaległości podatkowej na podstawie art. 67a i nast. o.p. Natomiast w przypadku ulg w spłacie polegających na odroczeniu terminu płatności oraz rozłożeniu na raty, na zasadzie wyjątku od reguły, po przeprowadzeniu tzw. testu prywatnego wierzyciela, mogą być one uznane za optymalizację spłaty zobowiązania podatkowego. Będą to jednak sytuacje bardzo rzadko występujące, nawet w przypadku realizowania na terenie gminy opłaty prolongacyjnej, gdyż ze względu na jej niewielką wysokość oraz zasadniczo brak szczegółowego weryfikowania sytuacji ekonomicznej danego podmiotu, z zasady przedsiębiorca będzie uzyskiwał korzyści ekonomiczną w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

2.3.3. Selektywność pomocy

Waga analizowanego warunku polega na tym, że stanowi on w istocie punkt wyjścia do badania dalszych przesłanek wskazanych w art. 107 ust. 1 TFUE, gdyż bez niego nie może być mowy o naruszeniu konkurencji ani zasad wymiany handlowej.¹¹⁰ Preferencje podatkowe mogą stanowić pomoc publiczną, o ile uprzywilejowują określone przedsiębiorstwo lub przedsiębiorstwa albo produkcję określonych towarów, czyli mają selektywny charakter. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądów UE tego rodzaju faworyzowanie należy uznać za wsparcie o charakterze selektywnym.¹¹¹ Zasadniczo selektywność odnosić należy do wyodrębnienia kręgu beneficjentów ze względu na posiadaną przez nich wspólną cechę.¹¹² Selektowność może dotyczyć także gałęzi produkcji, usług, han-

110 P. Marquardt, *Pomoc publiczna...*, *op. cit.*, s. 45.

111 Por. wyroki TS: z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 *Adria-Wien Pipeline GmbH i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH*, Zb. Orz. 2001, s. I-8365 oraz z dnia 13 lutego 2003 r. w sprawie C-409/00 *Królestwo Hiszpanii przeciwko Komisji*, Zb. Orz. 2003, s. I-1487.

112 Zob. szerzej M. Chrzan, *Selektywność środka podatkowoprawnego jako element konstytucyjny zakazu udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom w europejskim prawie wspólnotowym. Implikacje dla Polski*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 1 oraz M. Kalinowski, A. Zalasieński, *Pomoc podatkowa państwa w Unii Europejskiej*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 11-12.

dlu, określonego sektora gospodarki czy regionu. Selektywna korzyść o charakterze podatkowym może wynikać z wyjątków spod przepisów podatkowych natury ustawodawczej, regulacyjnej albo administracyjnej oraz od uznaniowej praktyki ze strony władzy podatkowej.¹¹³

Ustalenie, czy dany środek ma charakter selektywny, możliwe jest przy użyciu klasycznego testu selektywności, który wymaga ustalenia: systemu odniesienia (w przypadku podatków jest to obowiązujący, wspólny na danym terenie reżim w ramach systemu podatkowego), czy badany środek stanowi wyjątek (derogację) w ramach systemu odniesienia oraz czy wyjątek od systemu albo też zróżnicowanie w tym systemie są usprawiedliwione przez naturę lub ogólną konstrukcję systemu podatkowego.¹¹⁴ Z powyższego należy wywieść, iż środek pomocy o charakterze podatkowym może nie mieć selektywnego charakteru, o ile charakter oraz struktura systemu podatkowego danego państwa członkowskiego uzasadniają wprowadzenie w krajowym porządku prawnym takiego środka jako stanowiącego odstępstwo od reguł mających ogólne zastosowanie.¹¹⁵ Z tego punktu widzenia zasadnicze znaczenie ma ustalenie budowy tego systemu i określenie przyczyn wprowadzenia środka.

Kryterium selektywności służy do odróżnienia pomocy państwa od tzw. ogólnych środków interwencji, które mają systemowy, powszechny i ogólnospołeczny charakter i nie uprzywilejowują tylko określonych przedsiębiorstw czy gałęzi gospodarki, a zatem ze swej natury nie wywołują skutku w postaci zakłócenia konkurencji.¹¹⁶ Zatem środki podatkowe dostępne dla wszystkich podmiotów gospodarczych na zasadzie równego dostępu są środkami ogólnymi i nie stanowią pomocy publicznej. Jeżeli taki środek pomocowy jest skierowany do wszystkich przedsiębiorców na rynku i wszystkich sektorów gospodarki, to w grę może wchodzić tzw. ogólny środek interwencji, który nie stanowi pomocy

113 Por. obwieszczenie Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej (98/C 384/03), Dz.Urz. UE C 384 z 10.12.1998.

114 Zob. A. Nykiel-Mateo, *Komentarz do wyroku TS z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 GIL Insurance Ltd i inni v. Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2004, s. I-4777, (w:) W. Nykiel, A. Zalaśiński, *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014, s. 885 oraz M. Chrzan, *Selektywność środka...op. cit.*, s. 97.

115 Zob. wyrok TS z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-75/97 Królestwo Belgii przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1999, s. I-3671.

116 A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa...*, *op. cit.*, s. 160-161.

publicznej. Środki te są więc przejawem pewnej polityki, w tym fiskalnej, prowadzonej przez państwo. Problemem jest jednak fakt, iż na tle orzecznictwa ETS trudno jest jednoznacznie stwierdzić, czy dany środek ma, czy też nie ma ogólnej natury.¹¹⁷ W literaturze przedmiotu podkreśla się przy tym, iż niespójna linia orzecznicza w tym zakresie nie prowadzi do pewności prawa.¹¹⁸

Analiza problematyki selektywnego charakteru danego środka pomocy wymaga wskazania, że selektywność ta może mieć charakter przedmiotowy (formalny lub faktyczny) lub geograficzny (regionalny).¹¹⁹ Selektywność przedmiotowa ogranicza stosowanie danego środka wyłącznie do określonych grup przedsiębiorstw lub określonych sektorów gospodarki. W wymiarze formalnym wynika ona bezpośrednio z kryteriów prawnych przyznania środka dla określonej grupy podmiotów (np. przedsiębiorstw o określonej wielkości, prowadzących działalność w określonych sektorach, zlokalizowanych na określonym obszarze, czy posiadających określoną formę prawną). Z kolei selektywność faktyczna występuje, gdy pomimo tego, że formalne kryteria stosowania środka pomocy mają charakter obiektywny i ogólny, to jednak skutki jego zastosowania wyraźnie sprzyjają określonym przedsiębiorstwom. Jako przykład selektywności faktycznej wskazać można zastosowanie ulgi podatkowej wyłącznie wobec inwestycji przekraczających określony próg, co może oznaczać, że środek ten *de facto* jest zastrzeżony tylko dla przedsiębiorstw dysponujących znacznymi zasobami finansowymi.¹²⁰

Przenosząc powyższy podział na grunt materii lokalnego prawa podatkowego, wskazać można, iż wprowadzanie przez rady gmin zwolnień w podatku od nieruchomości dla budynków związanych z określonym rodzajem działalności gospodarczej (np. turystycznej) jest przejawem selektywności przedmiotowej w wymiarze formalnym. Z kolei np. wprowadzenie zwolnienia z podatku od środków transportowych dla samochodów ciężarowych o określonym poziomie dopuszczalnej

117 Zob. szerzej B. Kurcz, *Kryterium selektywności w pomocy państwa*, „Państwo i Prawo” 2008, nr 10, s. 95.

118 B. Kurcz, *Między ustami a brzegiem pucharu... gdzie jest pomoc państwa?* Definicja pomocy państwa w świetle orzecznictwa ETS-u, (w:) B. Kurcz (red.) *Pomoc państwa. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2009, s. 11.

119 Tego rodzaju podział przedstawiono w Komunikacie Komisji.

120 Por. np. wyrok SPI z dnia 6 marca 2002 r. w sprawach połączonych T-92/00 i T-103/00 Diputación Foral de Álava przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2002, s. II-1385.

masy całkowitej opiera się na kryterium obiektywnym i ogólnym. Jednakże gdy na terenie gminy funkcjonuje wyłącznie określona i identyfikowalna grupa przedsiębiorstw, które posiadają wskazany w uchwale rodzaj samochodu ciężarowego, należy przyjąć, iż *de facto* zwolnienie jest zastrzeżone wyłącznie dla tej grupy. Preferencja taka ma więc charakter selektywny przedmiotowo w wymiarze faktycznym.

Selektywność danego środka opiera się na generalnym założeniu, iż nie podlega on reżimowi określonemu w art. 107 ust. 1 TFUE, o ile obejmuje swym zakresem całe terytorium państwa członkowskiego. Środek podatkowy musi więc faworyzować niektórych przedsiębiorców, stanowiąc przy tym wyjątek od obowiązującego w danym państwie systemu podatkowego, który stanowi dla dokonywanej oceny punkt odniesienia. Jednakowoż nie można też automatycznie przyjmować, że środki o charakterze regionalnym lub lokalnym spełniają w każdym przypadku warunek selektywności. Interesujące rozważania w tym zakresie przedstawiono w wyroku TS z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich.¹²¹ Wskazano w nim, iż również system podatkowy obowiązujący w danej jednostce podziału terytorialnego może stanowić system odniesienia dla oceny danego środka podatkowego w kontekście zasad udzielania pomocy publicznej, a zatem analiza selektywnego charakteru środka nie musi odnosić się do rozwiązań obowiązujących na poziomie państwa (centralnym). Takie podejście uwzględnia różne konstytucyjne ustroje państw członkowskich, z których wynika, iż jednostki regionalne mogą posiadać znaczną swobodę w kształtowaniu na danym obszarze systemu podatkowego.

Selektywność w kontekście uprawnień regionów nie będzie występowała, o ile zostaną spełnione określone wymogi. W tym względzie wskazać można na trzy typowe sytuacje:¹²²

- a) decyzję o zastosowaniu niższego poziomu opodatkowania na danym obszarze geograficznym podejmuje instytucja rządowa na szczeblu centralnym;

121 Zb. Orz. 2006, s. I-7115 omówiony przez A. Nykiel-Mateo (w.), W. Nykiel, A. Zalasziński, *Orzecznictwo...*, *op. cit.*, s. 898 i nast.

122 Wyrok TS z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2006, s. I-7115.

- b) decyzje o zastosowaniu niższego poziomu opodatkowania na danym obszarze przekazane są z poziomu centralnego na poziom lokalny w ten sposób, iż wszystkie organy państwowe niższego szczebla dysponują takimi samymi autonomicznymi uprawnieniami prawnymi oraz faktycznymi do podejmowania decyzji o obciążeniach podatkowych na swoim terenie; brak selektywności w tym przypadku uzasadnia to, iż nie jest możliwe ustalenie podstawowej stawki podatkowej, która mogłaby stanowić punkt odniesienia;
- c) decyzje o zastosowaniu niższego poziomu opodatkowania na określonym obszarze zostają przekazane na poziom lokalny, ale wyłącznie dla określonych organów niższego szczebla; w tych przypadkach ocena, czy środek ma charakter selektywny, zależy od tego, czy dany organ jest wystarczająco autonomiczny w stosunku do organów centralnych (autonomia instytucjonalna, proceduralna i gospodarcza¹²³).

Mając na uwadze wskazane modele, stwierdzić należy, iż w polskim porządku prawnym generalnie zastosowanie znajduje wariant drugi. Decyzje o wysokości stawki podatkowej w zakresie podatków i opłat stanowiących ich dochody własne podejmują w sposób autonomiczny właściwe rady gmin, które określają wysokość tych stawek w zakresie podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, a także opłat lokalnych. Z kolei w zakresie podatku leśnego oraz rolnego rady gmin uprawnione są do obniżenia ceny drewna lub żyta, które są przyjmowane na cele ustalenia stawki tych podatków. Upoważnienie jednostek samorządu terytorialnego do określania wysokości obowiązującej na ich terytorium wysokości podatków i opłat lokalnych ma przy tym swoje konstytucyjne umocowanie (art. 84 i art. 168 Konstytucji RP) i odbywa się w granicach ustawy, bez ingerencji instytucji szczebla centralnego.¹²⁴

123 Wyrok TS z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2006, s. I-7115. Zob. szerzej P. Nicolaiades, *The Boundaries of Tax Autonomy. Comments on the Opinion on A-G Geelhoed on Case C-88/03, Portuguese Republic v. European Commission*, "European State Aid Law" 2006, no 1 oraz P. Rossi-Maccanico, *Gibraltar and the Unsettled limits of Selectivity in Fiscal Aid*, "European State Aid Law" 2009, no 1, s. 63-72.

124 Niczego w tym zakresie nie zmienia fakt, iż uchwały rad gmin podlegają nadzorowi RIO czy też kontroli sądowej, ponieważ jest to integralny element naszego systemu prawnego – por. wyrok

Mamy więc do czynienia z sytuacją, w której, w ramach ustawowego upoważnienia, każdy z organów lokalnych jest uprawniony do kształtowania wysokości stawki podatkowej obowiązującej na jego terenie. W konsekwencji nie sposób jest wskazać punktu odniesienia w zakresie wysokości tej stawki, który pozwalałaby na uznanie, że na danym obszarze stosuje się niższe obciążenie podatkowe. Prowadzi to do stwierdzenia, iż w obowiązującym w Polsce systemie decydowania przez rady gmin o wysokości obowiązujących na ich terenie stawek podatków i opłat lokalnych, występujące w tym zakresie pomiędzy poszczególnymi gminami zróżnicowanie nie ma charakteru selektywnego. Co za tym idzie, nie stanowi pomocy publicznej objętej art. 107 ust. 1 TFUE sytuacja, w których stawki obowiązujące w jednej gminie są niższe niż obowiązujące w innej. Selektywny charakter mogą mieć natomiast środki podatkowe stosowane w danej gminie, jeżeli stanowią one odstępstwo od zasad ogólnych systemu podatkowego obowiązującego na jej terenie. Innymi słowy np. określenie przez radę gminy stawki podatku od nieruchomości na poziomie niższym niż obowiązuje w gminie sąsiedniej, nie stanowi pomocy publicznej, gdyż nie ma selektywnego charakteru. Jeżeli jednak ta gmina, w ramach przysługujących jej uprawnień, wprowadzi na swoim terenie odstępstwa od stawki podstawowej tego podatku, które będą faworyzowały określonych przedsiębiorców, to takie środki będą miały, odnosząc je do systemu podatkowego danej gminy, selektywny charakter.

W aspekcie odróżnienia środków o charakterze selektywnym od ogólnych środków interwencji podnosi się, iż typowymi przykładami ogólnych środków interwencji są inwestycje w infrastrukturę służącą ogółowi przedsiębiorców, a zwłaszcza w taką infrastrukturę, której zapewnienie należy do zadań organów publicznych.¹²⁵ W tym kontekście wyraźnie należy odróżnić finansowanie infrastruktury przeznaczonej dla konkretnego użytkownika od finansowania infrastruktury publicznej (ogólnej), która jest dostępna dla wszystkich potencjalnych użytkowników na równych i niedyskryminujących zasadach. Finansowanie to może mieć bezpośredni (przekazanie środków finansowych) lub po-

TS z dnia 11 września 2008 r. w sprawach połączonych od C-428/06 do C-434/06 Unión General de Trabajadores de la Rioja, Zb. Orz. 2008, s. I-6747.

125 A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa...*, op. cit., s. 163.

średni charakter (zwolnienie z obowiązku poniesienia określonych kosztów, np. podatków). Zauważyć należy, że o ile publiczne finansowanie inwestycji może nie być pomocą, to takie przesłanki może spełniać późniejsze traktowanie w sposób preferencyjny przedsiębiorców korzystających z finansowanej infrastruktury. W decyzji Komisji Europejskiej wydanej w sprawie Daimler-Benz¹²⁶ wskazano ponadto, że nie stanowi pomocy państwa zapewnienie infrastruktury, jeżeli przedsiębiorstwo bierze udział w pokryciu kosztów z tym związanych poprzez płatności podatków lokalnych.

Powyższe rozważania odnieść można np. do wybudowanej na terenie Polski w związku z EURO 2012 infrastruktury sportowej. Teoretycznie finansowanie tych inwestycji, w tym stadionów, ze środków samorządu nie stanowi pomocy publicznej, gdy spełnione będą następujące przesłanki:¹²⁷

- a) brak selektywnej korzyści dla jednego lub większej liczby przedsiębiorców lub produktów;
- b) w przypadku powierzenia zarządzania infrastrukturą podmiotowi prywatnemu inwestycja musi być przedmiotem umowy o prowadzenie/zarządzanie, która gwarantuje, że infrastruktura będzie dostępna dla różnych użytkowników i różnych rodzajów działalności;
- c) finansowanie publiczne infrastruktury sportowej musi nastąpić po przeprowadzeniu otwartej, przejrzystej, niedyskryminującej procedury, najlepiej w formie otwartego przetargu.

W praktyce jednak, o ile finansowana inwestycja ma w przyszłości być wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej, a tak z zasady jest, należy uznać, że wsparcie to stanowi pomoc publiczną. Zgodnie z pkt 95 wyroku Sądu Pierwszej Instancji z dnia 24 marca 2011 r. w połączonych sprawach T-455/08 Flughafen Lipsk-Halle GmbH i Mitteldeutsche Flughafen AG przeciwko Komisji i T-433/08

126 Decyzja Komisji 92/465/EWG, Daimler-Benz, OJ L 263 z 9.9.1992, s. 15.

127 Pismo Dyrekcji Generalnej ds. Konkurencji Komisji Europejskiej skierowane do Stałego Przedstawicielstwa Holandii, Bruksela D (2002). Główne tezy pisma zawarte zostały w pkt 14 i 15 decyzji Komisji z dnia 30 stycznia 2008 r. w sprawie dotyczącej „Inwestycji gminy Rotterdam w kompleks Ahoy” (pomoc państwa C4/2008, poprzednio N97/2007; Dz.Urz. UE C 68 z 13.2.2008).

Fresistaat Sachsen i Land Sachsen-Anhalt przeciwko Komisji, finansowanie budowy infrastruktury nie może być oddzielone od działalności w zakresie późniejszej jej eksploatacji, a charakter działalności w zakresie budowy bezwzględnie zależy od tego, czy późniejsza eksploatacja powstałych obiektów ma charakter gospodarczy, czy też nie ma takiego charakteru.

Nawet gdy spełnione są przesłanki uznania, że finansowanie budowy infrastruktury nie stanowi pomocy publicznej, to należy jednak wyróżnić sytuacje, w których po wyborze operatora obiektu, którym z zasady jest przedsiębiorca, udziela mu się preferencji podatkowych w formie zwolnień od podatku lub obniżonej stawki podatku. Tego rodzaju preferencje nie mogą mieć wprawdzie charakteru podmiotowego,¹²⁸ lecz w istocie ich adresatem są zawsze konkretne podmioty posiadające tytuł do władania nieruchomością (selektywność przedmiotowa w wymiarze faktycznym). W związku z tym zwolnienie z podatku od nieruchomości, np. budowli stanowiących infrastrukturę sportową, może stanowić pomoc publiczną, zwłaszcza wtedy, gdy określone w uchwale rady gminy kryteria udzielenia zwolnienia skutkują tym, że korzystać z niego może faktycznie tylko określony przedsiębiorca. Zjawisko takie można nazwać, o czym już wspomniano, selektywnością faktyczną lub ukrytą selektywnością. Mamy z nim do czynienia wtedy, gdy dany instrument podatkowy ma pozornie wszelkie cechy ogólnego środka interwencji zastosowanego w celu realizacji polityki gospodarczej, ale w istocie prowadzi do uprzywilejowania określonego przedsiębiorstwa, grupy przedsiębiorstw lub gałęzi produkcji.¹²⁹ Chodzi więc o takie sytuacje, w których konstrukcja preferencji oparta jest o pewne czynniki, które umożliwiają wskazanie określonych przedsiębiorstw, którym szczególnie sprzyjają. Zatem na pierwszy rzut oka obiektywne kryteria w rzeczywistości mogą być spełnione jedynie przez wybrane, ściśle określone kategorie przedsiębiorców. Jako przykład takiej sytuacji można wskazać wprowadzanie przez rady gmin zwolnień, które z pozoru mają charakter generalny, ale zawarte w nich kryteria skutkują tym, że korzysta z nich

128 Z art. 7 ust. 3, jak i art. 5 ust. 2-4 u.p.o.l. wyprowadzić należy wniosek, iż zarówno wprowadzane uchwałami rad gmin zwolnienia podatkowe nie mogą mieć podmiotowego charakteru, jak i kryterium podmiotowe nie może być wykorzystywane do różnicowania stawek podatku od nieruchomości.

129 A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa...*, *op. cit.*, s. 186.

jedynie określona grupa przedsiębiorców. Jeżeli więc np. zwolnienie będzie dotyczyło budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej o powierzchni użytkowej przekraczającej 1000 m², ale tego rodzaju budynki będą miały tylko określone podmioty, to preferencja ta nie będzie miała w istocie charakteru ogólnego, lecz selektywny. Tezę tę potwierdza także stanowisko UOKiK dotyczące różnicowania stawek podatku od środków transportowych, w którym wskazuje się, że może mieć ono charakter systemowy, tj. stanowić integralny element lokalnego systemu opodatkowania, którego celem nie jest udzielanie pomocy konkretnym przedsiębiorcom, czy też wspieranie konkretnych rodzajów działalności gospodarczej.¹³⁰ Zatem obniżanie stawek podatku w oparciu o określone kryteria może, w zależności od okoliczności faktycznych, stanowić także pomoc publiczną. Jak wskazuje UOKiK, przykładowo, jeżeli celem obniżenia stawek podatku od środków transportowych w stosunku do podmiotów posiadających katalizator spalin, instalację gazową czy stosowny certyfikat euro jest dbanie o środowisko naturalne, a nie wspieranie konkretnych przedsiębiorców, to mamy do czynienia z rozwiązaniem systemowym, które nie stanowi pomocy publicznej. Zastosowanie przepisów o pomocy publicznej należałoby jednak rozważyć w przypadku różnicowania stawek podatku od środków transportowych ze względu na rok produkcji pojazdu, czy liczbę miejsc do siedzenia. Takie działania mogą być bowiem ukierunkowane na wspieranie określonych przedsiębiorców (w szczególności w mniejszych gminach, gdy liczba podatników i zakres ich działalności są dokładnie znane organom podatkowym).

Selektywność będzie występowała w tych przypadkach, gdy środek o charakterze ogólnym jest stosowany uznaniowo, a owa uznaniowość wykracza poza proste zarządzanie wpływami podatkowymi poprzez odniesienie się do obiektywnych kryteriów.¹³¹ W polskim porządku prawnym taki selektywny charakter mają ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stosowane w oparciu o przepisy art. 67a i nast. o.p. Chociaż opierają się one na systemowym rozwiązaniu i określonych ustawowo kryteriach (ważny interes podatnika lub interes publiczny), to jednak

130 Wyjaśnienie dostępne na stronie internetowej UOKiK: <http://www.uokik.gov.pl>

131 Wyrok TS z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-241/94 Francja przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1996, s. I-4551.

niedookreślony charakter tych pojęć, a nade wszystko uznaniowy charakter ulg prowadzi do wniosku, iż stanowią one środki udzielania pomocy publicznej o charakterze selektywnym.

Pomoc o charakterze selektywnym z jednej strony uprzywilejowuje określonych przedsiębiorców, z drugiej prowadzi do dyskryminacji innych. Wystąpienie tego ostatniego elementu może więc dowodzić selektywnego charakteru pomocy, gdyż świadczy o istnieniu dwóch grup przedsiębiorców – uzyskujących korzyść i dyskryminowanych. To kryterium powinno być uwzględniane dla dokonania oceny, czy mamy do czynienia z pomocą publiczną, przy czym analizować należy realne konsekwencje wprowadzanych rozwiązań, a nie ich literalne brzmienie. Chodzi o takie sytuacje, gdy regulacje prawne pozornie nie wprowadzają selektywnego uprzywilejowania określonych kategorii przedsiębiorców, ale ich praktyczny skutek do tego się sprowadza. Jako przykład takiej sytuacji wskazać można stosowaną w praktyce uchwałodawczej niektórych rad gmin technikę określania stawek podatku od nieruchomości polegającą na ustaleniu stawki podstawowej – niższej oraz jako wyjątku od zasady, stawki szczególnej – wyższej. Tego rodzaju zapis może przybierać postać określenia stawki podatku do nieruchomości:

- „od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 17,00 zł od 1 m² powierzchni użytkowej, z wyjątkiem budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie sprzedaży paliw, dla których stawka wynosi – 20,00 zł od 1m² powierzchni użytkowej”.

Jeżeli ocenić powyższy zapis pod kątem dwóch podstawowych elementów definicji pomocy publicznej, tj. uzyskania korzyści oraz selektywności, to stwierdzić należy, iż nie powinno być wątpliwości co do następujących faktów:

- a) stawki te mają różną wysokość – niższa odnosi się do budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz do budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, a wyższa do budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej

w zakresie sprzedaży paliw; w konsekwencji podatnicy posiadający pierwszą ze wskazanych kategorii przedmiotów opodatkowania uzyskują korzyść w postaci niższego, w porównaniu do drugiej kategorii, opodatkowania;

- b) wprowadzenie dwóch różnych stawek prowadzi do wyodrębnienia kategorii podmiotów, których obciążenie jest niższe (uprzywilejowanych) oraz wyższe (dyskryminowanych), co potwierdza selektywność pomocy.

W związku z powyższym wskazany sposób różnicowania stawek podatkowych może prowadzić, w odniesieniu do podmiotów korzystających z niższej stawki, do udzielania im pomocy publicznej. Bez względu na zapis konsekwencją wprowadzenia analizowanego rozwiązania będzie uprzywilejowanie określonej kategorii przedsiębiorców i nie ma w tym zakresie znaczenia fakt, że nie została ona w sposób pozytywny zdefiniowana, lecz stało się to poprzez wyłączenie z niej przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży paliw.

Reasumując poczynione rozważania, należy stwierdzić, że z selektywnością środków podatkowych będziemy mieli do czynienia zarówno w przypadkach, gdy w sposób bezpośredni odnoszą się one do określonych przedsięwzięć lub produktów, jak i wtedy gdy zakres danego środka ma charakter ogólny, ale mimo to jedynie wyjątkowe przedsiębiorstwa czy ograniczona ich grupa mogą realnie czerpać z niego korzyści.¹³² Ponadto selektywnym środkiem pomocy państwa może być taki środek, który pozostawia duży stopień dyskrecjonalności władzy państwowej, a więc wiąże się to ze swobodą jego stosowania.

2.3.4. Wpływ na konkurencję i wymianę handlową w Unii Europejskiej

Kolejnym kryterium, które powinno być analizowane w kontekście uznania danego wsparcia za pomoc publiczną, jest jego negatywny wpływ na wspólny rynek. W tym aspekcie rozróżnić należy dwa podstawowe kryteria oceny wskazane w art. 107 ust. 1 TFUE: zakłócenie lub zagrożenie zakłóceniem konkurencji oraz wpływ na wymianę han-

132 Zob. V. Hernández Guerrero, *Komentarz do wyroku TS z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-501/00 Królestwo Hiszpanii v. Komisja Wspólnot Europejskich*, *Zb. Orz. 2004, s. I-6717*, (w:) W. Nykiel, A. Zalasieński (red.), *Orzecznictwo Trybunału...*, *op. cit.*, s. 893.

dlową w wymiarze wewnątrzspółnotowym. Chociaż są to dwa różne elementy pojęcia pomocy, to w praktyce są często rozpatrywane łącznie, albowiem pozostają ze sobą w nierozzerwalnym związku.¹³³ Użycie w analizowanym przepisie terminu „oraz” oznacza, że warunki te muszą być spełnione kumulatywnie.

Uznać należy, iż dany środek zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji, jeżeli może powodować poprawę pozycji konkurencyjnej beneficjenta w porównaniu z pozycją innych przedsiębiorców, z którymi on konkuruje.¹³⁴ Kryterium potencjalnego wpływu na konkurencyjność oznacza, iż w praktyce należy założyć, że każda korzyść przyznana przez państwo w sektorze, w którym występuje konkurencyjność, może prowadzić do jej zakłócenia. Zatem, co do zasady, każda pomoc skutkująca uwolnieniem przedsiębiorstwa od kosztów, które musi ono ponieść w codziennym zarządzaniu lub w toku normalnej działalności narusza warunki konkurencji.¹³⁵ Ponadto zasadniczo nie ma w kontekście analizy wskazanej przesłanki znaczenia niewielka kwota pomocy, czy też niewielki rozmiar jej beneficjenta.¹³⁶ Wskazane okoliczności nie wykluczają automatycznie zakłócenia konkurencji lub groźby jej zakłócenia, jeżeli nie są one jedynie hipotetyczne.¹³⁷

Należy jednak zauważyć, iż w prawie unijnym, na zasadzie wyjątku od reguły, wyróżniono taką kategorię środków pomocowych, których wielkość wskazuje na to, że nie są one w stanie wywrzeć niekorzystnego wpływu na konkurencję. Brak zakłóceń wynika z rozmiarów udzielanej pomocy. W roku 1992 r. po raz pierwszy w wytycznych Wspólnoty pojawiło się pojęcie pomocy *de minimis*, czyli tzw. pomocy bagatelnej, a więc o niewielkiej, zróżnicowanej jednak dla określonych kategorii przeznaczonej

133 Zob. wyrok SPI z dnia 15 czerwca 2000 r. w sprawach połączonych T-298/07, T0312/97 *Masotti i in. przeciwko Komisji*.

134 Wyrok TS z dnia 17 września 1980 r. w sprawie C-730/79 *Philip Morris przeciwko Komisji*, Zb. Orz. 1980, s. 2671.

135 Zob. np. wyroki TS z dnia: 6 listopada 1990 r. w sprawie C-86/89 *Włochy przeciwko Komisji*, Zb. Orz. 1990, s. I-3891 oraz z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98 *Niemcy przeciwko Komisji*, Zb. Orz. 2000, s. I-6857.

136 Zob. np. wyroki TS z dnia: 21 marca 1990 r. w sprawie C-142/87 *Belgia przeciwko Komisji*, Zb. Orz. 1990, s. I-959; 24 lipca 2003 r. w sprawie C-280/00 *Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg*, Zb. Orz. 2003, s. I-7747.

137 Sprawa C-280/00 *Altmark Trans*.

czeń, wysokości.¹³⁸ Zasada *de minimis* jest pragmatyczną zasadą stworzoną przez Komisję, by uniknąć zajmowania się przypadkami niewielkiego wsparcia, co umożliwi jej skupienie się na tych interwencjach państwa, które najbardziej wpływają na rynek.¹³⁹ Kluczowe jest przy tym, aby była to pomoc przejrzysta, a więc taka, której wysokość jest możliwa do wyliczenia, gdyż w innych przypadkach nie jest możliwe wykluczenie przekroczenia limitu dla określonej kategorii pomocy *de minimis* ustalonego w stosownym rozporządzeniu Komisji.

Pomoc *de minimis* ze względu na relatywnie niewielką wysokość jest dozwolona pod warunkiem, że udzielana jest w zgodzie z określonymi w stosownych rozporządzeniach Komisji zasadami. W ramach przewidzianych prawem limitów nie wpływa ona na handel między państwami członkowskimi oraz nie zakłóca bądź nie grozi zakłóceniem konkurencji. Podstawowym z punktu widzenia beneficjenta, jak i organu udzielającego pomocy walorem pomocy *de minimis* jest stosunkowo prosty tryb jej udzielania, który nie wymaga notyfikacji, co będzie jeszcze przedmiotem rozważań w dalszej części opracowania.

Możliwe są także sytuacje, w których w danym obszarze działalności gospodarczej konkurencyjność nie występuje. Jeżeli tak jest, to analizowany warunek nie zachodzi. Sytuacja taka może mieć miejsce w przypadku występowania monopolu prawnego lub naturalnego oraz gdy usługodawca nie może prowadzić działalności (ze względu na ograniczenia regulacyjne lub ustawowe) na żadnym innym rynku (geograficznym lub produktowym). Monopolem prawnym jest sytuacja, w której na podstawie obowiązującego prawa określony podmiot uzyskuje wyłączność na prowadzenie konkretnej działalności.¹⁴⁰ Z kolei monopolem naturalnym jest sytuacja, w której ze względów ekonomicznych tylko jeden przedsiębiorca może wytwarzać dane dobro efektywniej niż kilku

138 Zob. C. Quigley, A.M. Collins, *EC State Aid Law and Policy*, Oxford 2003, s. 67 oraz A. Biondi, P. Eckhout, J. Flynn (eds.), *The law of state Aid in the European Union*, Oxford 2005, s. 37. Na temat problematyki pomocy *de minimis* zob. szerzej rozdział 2.5.6.

139 Por. C. Micheau, *Komentarz do wyroku TS z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98 Republika Federalna Niemiec v. Komisja Wspólnot Europejskich*, ECR 2000, s. I-6857, (w:) W. Nykiel, A. Zalański (red.), *Orzecznictwo...*, op. cit., s. 841-842.

140 Np. gmina posiada taki monopol na świadczenie usług cmentarnych, gdyż zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 13 ustawy o samorządzie gminnym, do jej zadań własnych należą m.in. sprawy cmentarzy gminnych. Zob. szerzej na temat usług cmentarnych i pogrzebowych, *Obowiązki zarządcy cmentarza w świetle ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów*, Warszawa, październik 2014, s. 8, <https://www.uokik.gov.pl>

konkurencyjnych przedsiębiorców. Występuje on najczęściej w postaci monopolu sieciowego, związanego z istnieniem określonej infrastruktury technicznej.¹⁴¹ Z przypadkiem takim można się spotkać w zakresie usług związanych ze zbiorowym zaopatrzeniem w wodę, które są świadczone przy pomocy jedynej na danym obszarze sieci wodociągowej. W istocie z ekonomicznego punktu widzenia stworzenie konkurencyjnej sieci jest nieuzasadnione, a więc rynek świadczenia takich usług nie jest zliberalizowany. Jest to klasyczny przykład monopolu naturalnego, co oznacza, że udzielanie preferencji np. w zakresie podatku od nieruchomości dla przedsiębiorstw świadczących tego rodzaju usługi, ze względu na brak zakłócenia konkurencji, pozostaje poza regulacją art. 107 ust. 1 TFUE.

Jednym ze środków, które mogą skutkować zakłóceniem konkurencji na poziomie UE, są bez wątpienia podatki. Pojęcie konkurencji można rozumieć jako swoistą rywalizację przedsiębiorców, która zmierza do osiągnięcia przez nich korzyści ekonomicznych poprzez wykorzystanie różnych instrumentów, co ma doprowadzić do wyeliminowania rywali i pozyskania klientów.¹⁴² Zakłócenie konkurencji oznacza zatem taką sytuację, w której dochodzi do zmiany pozycji beneficjenta wśród konkurentów, który w następstwie uzyskania pomocy znajduje się w pozycji uprzywilejowanej.¹⁴³ Jeżeli brać pod uwagę pomoc podatkową samorządu, to najczęściej zakłócenia konkurencji będą miały charakter zakłóceń rodzajowych i szczególnych.¹⁴⁴ Te pierwsze dotyczą uprzywilejowania określonych sektorów gospodarki lub określonych regionów. W tym drugim przypadku chodzi o zakłócenia na poziomie poszczególnych przedsiębiorstw poprzez przyznanie im szczególnych środków pomocy.

Elementem niezbędnym do uznania kierowanej do przedsiębiorców pomocy pochodzącej ze środków publicznych za objętą dyspozycją art.

141 Por. P. Adamczewski, *Świadczenie usług...*, op. cit., s. 4.

142 Zob. M. Szydło, *Pojęcie pomocy państwa w prawie wspólnotowym*, „Studia Europejskie” 2002, nr 4, s. 48-49.

143 Zob. orzeczenie TS z dnia 17 września 1980 r. w sprawie C-730/79 Philip Morris Holland BV przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1980, s. 2671.

144 W świetle podziału zakłóceń konkurencji, który przedstawili P.J.G. Kapteyn i P. VerLoren van Themaat, wyróżnić można trzy grupy zakłóceń: globalne, rodzajowe i szczególne – zob. P.J.G. Kapteyn, P. VerLoren van Themaat, *Introduction to the Law of the European Communities*, London-The Hague-Boston 1998, s. 803.

107 ust. 1 TFUE jest, zgodnie z końcową częścią tego przepisu, sytuacja, w której wpływa ona na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Przyjąć należy, iż jeżeli przedsiębiorca prowadzi działalność na rynku otwartym, to z zasady udzielana mu pomoc będzie miała wpływ na wymianę handlową w wymiarze Unii Europejskiej. Niczego w tym zakresie nie zmienia fakt, iż przedsiębiorca jest niewielkich rozmiarów lub jego udział w rynku jest bardzo mały,¹⁴⁵ ani np. to, że eksportuje faktycznie wszystkie swoje towary poza Unię Europejską.¹⁴⁶ Wpływ na wymianę nie musi być przy tym rzeczywisty, lecz wystarczającym jest, aby potencjalnie mógł oddziaływać na wymianę handlową.¹⁴⁷

W zakresie wpływu na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi UE chodzi o wyznaczenie granicy pomiędzy pomocą, która leży w obszarze zainteresowania organów unijnych oraz krajowych. Innymi słowy, poza zakresem zainteresowania organów UE leży pomoc krajowa, która nie wpływa na wymianę handlową w wymiarze wewnątrzspółnotowym. Słusznie zauważa się przy tym w literaturze przedmiotu, że ocena zaistnienia tej przesłanki nie może ograniczać się do pomiotów, których działalność wykracza poza granice państwa członkowskiego, a powinna być rozumiana szeroko.¹⁴⁸ Oznacza to, że wpływ na wymianę handlową może mieć nie tylko wspieranie działalności polegającej na wymianie handlowej pomiędzy państwami członkowskimi, ale również wzmocnianie pozycji przedsiębiorcy prowadzącego działalność jedynie na rynku jednego z państw członkowskich. Rynek ten jest bowiem miejscem prowadzenia działalności przez przedsiębiorców wspólnotowych.

Przy ocenie analizowanej przesłanki nie ma znaczenia, czy przedsiębiorca prowadzi działalność wyłącznie na rynku wewnętrznym danego państwa członkowskiego, czy też oferuje towary lub usługi również w innych państwach. Zatem nawet w przypadku, gdy pomoc państwa umacnia pozycję przedsiębiorstwa w stosunku do innych przedsiębiorstw konkurujących z nim na rynku wewnątrzspółnotowym, należy

145 Wyrok TS z dnia 14 września 1994 r. w sprawie łączonej C-278/92, C-279/92, C-280/92 Hiszpania przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1994, s. I-4103.

146 Wyrok TS z dnia 21 marca 1990 r. w sprawie C-142/87 Belgia przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1990, s. I-959.

147 Por. R. Zenc, *Zasady udzielania...*, *op. cit.*, s. 114 i powołane tam orzecznictwo.

148 Zob. P. Marquardt, *Pomoc publiczna...*, *op. cit.*, s. 51-52.

uznać, że pomoc wywiera wpływ na wymianę w tym wymiarze. Znaczenie może mieć natomiast wyłącznie lokalny charakter działalności z tym zastrzeżeniem, że nie można generalnie uznać, iż w każdym przypadku przesądza to o uznaniu, iż nie zachodzi omawiana przesłanka uznania wsparcia za zakazaną pomoc publiczną. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której np. w zakresie świadczonych jedynie lokalnie usług może istnieć wpływ na wymianę handlową w ramach Unii Europejskiej ze względu na przygraniczne położenie miejsca ich świadczenia.

Z powyższych względów należy stwierdzić, iż – z wyłączeniem niżej przedstawionych sytuacji – należy przyjmować, iż zasadą jest, że wpływ na wymianę handlową w ramach Unii Europejskiej będzie występował lub też nie będzie można go jednoznacznie wykluczyć. Dla stwierdzenia istnienia analizowanej przesłanki, co należy jeszcze raz podkreślić, wystarczające jest prawdopodobieństwo wpływu na wymianę handlową. Z zasady przypadki braku wystąpienia owego wpływu na wymianę handlową będą o wiele częstsze w zakresie świadczenia usług (zwłaszcza lokalnych) niż sprzedaży towarów.

Biorąc pod uwagę doświadczenia Komisji Europejskiej, można wskazać wspólne cechy decyzji, które wydawała, uznając, że ze względu na swoją specyfikę określona działalność miała wyłącznie lokalny zakres oddziaływania i w związku z tym nie wpłynęła na wymianę handlową między państwami członkowskimi. W Komunikacie Komisji wskazuje się w tym kontekście na następujące elementy:

- a) pomoc nie prowadzi do przyciągania popytu ani inwestycji do danego regionu i nie stwarza przeszkód dla zakładania przedsiębiorstw przez podmioty z innych państw członkowskich;
- b) towary wytwarzane przez beneficjenta i świadczone przez niego usługi mają charakter lokalny lub budzą zainteresowanie tylko na określonym obszarze geograficznym;
- c) wpływ na rynki i konsumentów z sąsiednich państw członkowskich jest co najwyżej marginalny.

W przedmiotowym Komunikacie wskazano także szereg przykładowych rozstrzygnięć Komisji, w których oceniała ona wpływ pomocy na wymianę handlową w Unii Europejskiej. Na tle tych przykładów stwierdzić należy, iż każdy przypadek należy rozstrzygać indywidualnie i nie można wprowadzać tutaj uogólnień. Zasadniczo jednak nie stanowi

zakazanej pomocy publicznej, w kontekście analizowanej przesłanki, wsparcie udzielane m.in. dla:

- a) basenów i innych obiektów wypoczynkowych przeznaczonych głównie dla lokalnej strefy zasięgu;
- b) muzeów lub innych obiektów infrastruktury kulturalnej, które raczej nie budzą zainteresowania zwiedzających z innych państw członkowskich;
- c) szpitali i innych obiektów opieki zdrowotnej przeznaczonych dla lokalnych mieszkańców;
- d) mediów informacyjnych lub produktów kultury, które ze względów językowych i geograficznych docierają tylko do odbiorców lokalnych;
- e) centrów konferencyjnych, w przypadku których mało prawdopodobne jest, że lokalizacja i potencjalny wpływ pomocy na ceny przyciągną użytkowników innych centrów w innych państwach członkowskich;
- f) kolei linowych (w szczególności wyciągów narciarskich), z tym że w celu rozróżnienia instalacji o potencjalnie lokalnej strefie zasięgu od innych instalacji należy zwykle uwzględniać takie współczynniki, jak: lokalizacja instalacji, okres eksploatacji; użytkowanie głównie przez lokalnych użytkowników (stosunek kartetów dziennych do tygodniowych); łączna liczba i wydajność instalacji w stosunku do liczby użytkowników zamieszkujących dany obszar; innych obiektów związanych z turystyką na danym obszarze.¹⁴⁹

Z powyższego wywieść należy, iż uznanie, że nie mamy do czynienia z oddziaływaniem danego wsparcia na wymianę handlową w Unii Europejskiej, wymaga zwykle przeprowadzenia szczegółowej analizy faktycznych i potencjalnych obszarów działania przedsiębiorcy. Ko-

149 W odniesieniu do praktyki decyzyjnej KE zob. szerzej K. Van de Castele, *Insofar as it affects trade between Member States: Effect on trade*, (w:) W. Mederer, N. Pesarvesi, M. Van Hoff (eds.), *EU Competition Law*, vol. IV, *State Aid*, Book One, Leuven 2008, s. 395-407. Zobacz również *Dokument roboczy Służb Komisji. Przewodnik dotyczący stosowania przepisów prawa Unii europejskiej z zakresu pomocy państwa, zamówień publicznych i rynku wewnętrznego do usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, w szczególności do usług socjalnych świadczonych w interesie ogólnym*, Bruksela 29.4.2013, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/new_guide_eu_rules_procurement_pl.pdf

nieczne jest więc ustalenie m.in. terytorialnego zakresu jego działalności, podmiotów korzystających z jego usług lub nabywających oraz istnienia na danym terenie konkurencji innych podmiotów w porównywalnym obszarze działalności. Obowiązki te ciążyą na pracownikach gminnych organów podatkowych, którzy są odpowiedzialni zarówno za przygotowanie projektów aktów prawa miejscowego stanowiących podstawę udzielania preferencji podatkowych, jak i za prowadzenie postępowań podatkowych związanych z udzielaniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

2.4. Zakaz udzielania pomocy publicznej i wyjątki od tego zakazu

Art. 107 ust. 1 TFUE wyraża zasadę, wedle której pomoc państwa spełniająca wskazane w nim przesłanki jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym. Przy analizie tych przesłanek można wskazać na kategorie pomocy państwa, które są dopuszczalne. W szczególności taka sytuacja zachodzi w przypadku pomocy *de minimis*, która w świetle doświadczeń Komisji ze względu na jej niewielką wysokość nie wpływa na wymianę handlową czy też pomocy udzielanej przedsiębiorstwom świadczącym usługi w ogólnym interesie gospodarczym, przy spełnieniu przesłanek wskazanych w sprawie C-280/00, *Altmark Trans GmbH and Regierungspräsidium Magdeburg p. Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH* [2003] ECR I-7747.¹⁵⁰

150 Chodzi o cztery kryteria: a) przedsiębiorstwo będące beneficjentem powinno być rzeczywiście obciążone wykonaniem zobowiązań w zakresie świadczenia usług publicznych i zobowiązania te powinny być jasno określone; b) wskaźniki, na podstawie których wyliczana jest rekompensata, należy ustalić uprzednio w obiektywny i przejrzysty sposób, aby uniknąć przyznawania korzyści gospodarczych, które dawałyby przedsiębiorstwu będącemu beneficjentem przewagę nad konkurującymi z nim przedsiębiorstwami; c) wysokość rekompensaty nie może przekraczać kwoty niezbędnej do pokrycia całości lub części kosztów poniesionych w trakcie wywiązywania się ze zobowiązań z tytułu świadczenia usług publicznych, przy uwzględnieniu odpowiednich wpływów i rozsądnego zysku z wywiązywania się z tych zobowiązań; d) w przypadku gdy wyboru przedsiębiorstwa mającego wywiązywać się ze zobowiązań z tytułu świadczenia usług publicznych nie dokonuje się zgodnie z procedurą udzielania zamówień publicznych, która pozwoliłaby na wybór oferenta świadczącego te usługi za cenę najkorzystniejszą dla danej społeczności, poziom rekompensaty należy określić na podstawie analizy kosztów, jakie typowe, dobrze zarządzane przedsiębiorstwo dysponujące odpowiednimi środkami poniosłoby, wywiązując się z tych zobowiązań, przy uwzględnieniu odpowiednich wpływów i osiągniętego zysku z wywiązywania się z tych zobowiązań. Zob. szerzej J. Kociubiński, *Services of General Economic Interest – Towards European Concept of Public Services*,

W świetle najnowszych rozporządzeń Komisji UE dotyczących pomocy *de minimis*, pomimo pewnych wątpliwości, można stwierdzić, iż ten rodzaj pomocy ze względu na jej niewielką wysokość nie spełnia wszystkich przesłanek określonych w art. 107 ust. 1 TFUE. W szczególności w świetle rozporządzenia Komisji UE Nr 1407/2013 „...uznaje się, że pomoc *de minimis*, czyli pomoc przyznana jednemu przedsiębiorstwu w danym okresie, która nie przekracza pewnej określonej kwoty, nie spełnia wszystkich kryteriów określonych w art. 107 ust. 1 Traktatu i w związku z tym nie podlega zgłoszeniu.” Wątpliwość wynika jednak z tego, że jednocześnie w tymże rozporządzeniu wyłącza się obowiązek zgłoszenia pomocy Komisji, ale takiej, która stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1. Zatem pomoc, która nie spełnia kryteriów wynikających z tej regulacji, nie powinna być w ogóle do Komisji zgłaszana.

Również na gruncie krajowych przepisów wskazana kwestia nie jest jednoznaczna. Z jednej strony można wyprowadzić wniosek, że pomoc *de minimis* nie jest traktowana jako pomoc spełniająca warunki określone w art. 107 ust. 1 TFUE. Wynika to z zestawienia np. art. 1 u.p.p.p. oraz art. 67b § 1 pkt 2 i 3 o.p. W pierwszym z nich wskazuje się, że ustawa określa zasady postępowania w sprawach dotyczących pomocy państwa spełniającej przesłanki określone w art. 87 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, zwanej dalej „pomocą publiczną”. Z kolei w art. 67b § 1 pkt 2 i 3 o.p. wyraźnie odróżnia się ulgi w spłacie stanowiące pomoc *de minimis* oraz pomoc publiczną. Przyjmując, że na zasadzie wykładni systemowej zewnętrznej ustawodawca użył w ordynacji podatkowej pojęcia „pomoc publiczna” w znaczeniu, jakie nadaje mu art. 1 u.p.p.p., należałoby przyjąć, iż pomoc *de minimis* nie mieści się w kategorii pomocy publicznej, a więc takiej, która spełnia kryteria wskazane w art. 107 ust.1 TFUE.

Z kolei na tle regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w art. 20c pomoc *de minimis* uznaje się za kategorię pomocy publicznej. Przepis ten stanowi bowiem, iż o ile uchwała rady gminy różnicuje

„Wrocław Review of Law, Administration & Economics” 2011, vol. 1, no. 2, s. 49-64 oraz *idem* Stosowanie pakietu Altmark (I i II) wobec pomocy udzielanej przedsiębiorcom świadczącym usługi w ogólnym interesie gospodarczym, http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/39987/09_Jakub_Kociubinski.pdf

stawki podatków i opłat lokalnych, przewidując udzielanie pomocy publicznej, pomoc ta jest udzielana jako pomoc *de minimis*.

W każdym jednak razie należy uznać, że pomoc *de minimis* jest pomocą dopuszczalną i wyłączoną z obowiązku jej zatwierdzenia przez Komisję. **Należy jednak postulować ujednoczenie siatki pojęciowej, jaką posługują się ustawy podatkowe, aby pozostawała ona zbieżna z ustawą o charakterze systemowym, a więc o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Pomoc *de minimis* nie powinna być utożsamiana z pomocą publiczną w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, albowiem ze względu na jej niską wysokość nie wpływa ona zasadniczo na konkurencję i wymianę handlową w ramach UE.**

Jeżeli natomiast dany środek pomocowy spełnia kryteria z art. 107 ust. 1 TFUE, to może być wyłączony spod działania zakazu na podstawie przepisów traktatowych (wyłączenie zakazu: „z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach”). Zakaz może być derogowany bezpośrednio na mocy przepisów TFUE (art. 107 ust. 2) lub mocą rozstrzygnięcia Komisji UE (art. 107 ust. 3).

Art. 107 ust. 2 wskazuje wprost na szczegółowe rodzaje pomocy, które są zgodne z rynkiem wewnętrznym. Do tej grupy zalicza się:

- a) pomoc o charakterze socjalnym przyznawaną indywidualnym konsumentom, pod warunkiem, że jest przyznawana bez dyskryminacji związanej z pochodzeniem produktów;
- b) pomoc mającą na celu naprawienie szkód spowodowanych klęskami żywiołowymi lub innymi zdarzeniami nadzwyczajnymi;
- c) pomoc przyznawaną gospodarce niektórych regionów Republiki Federalnej Niemiec dotkniętych podziałem Niemiec, w zakresie, w jakim jest niezbędna do skompensowania niekorzystnych skutków gospodarczych spowodowanych tym podziałem.

Mając powyższe na uwadze, wskazane pod lit. a i c) wyłączenia nie dotyczą pomocy udzielanej w formie preferencji podatkowych przez gminy. W szczególności pomoc o charakterze socjalnym jest przyznawana przedsiębiorcom, ale skierowana jest do określonych grup konsumentów i może przybrać formę dofinansowania zakładów opieki zdrowotnej, zakupu karet lub innego sprzętu medycznego czy biletów

lotniczych lub promowych.¹⁵¹ Innym przykładem takiej pomocy są dopłaty do dekodatorów przy przejściu z telewizji analogowej na cyfrową, które przyznawane są na poziomie producentów dekodatorów lub operatorów telewizji kablowych.

Z kolei wyłączenie dotyczące pomocy związanej z wystąpieniem klęsk żywiołowych oraz innych nadzwyczajnych zdarzeń zostało w Polsce wykorzystane przy opracowaniu programu pomocowego, którym jest ustawa z dnia 16 września 2011 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi.¹⁵² Ustawa ta zawiera m.in. regulacje stanowiące podstawę do stosowania przez gminne organy podatkowe ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie art. 67a i art. 67b § 1 pkt 3 lit. a) o.p.¹⁵³ Zatem w przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą możliwe jest na podstawie wskazanych przepisów udzielanie pomocy publicznej poza formułą *de minimis*. W praktyce oznacza to, że wartość tej pomocy może być znaczna, przekraczająca pułap właściwy dla pomocy *de minimis*. W każdym jednak przypadku wartość pomocy nie może przekroczyć poniesionych szkód materialnych, które winny być oszacowane przez niezależnego eksperta.¹⁵⁴

Z art. 107 ust. 3 TFUE wywieść należy, iż jedynym podmiotem uprawnionym do uznania pomocy za zgodną ze wspólnym rynkiem jest Komisja. Zasadniczo tego rodzaju rozstrzygnięcia podejmuje ona samodzielnie, a na zasadzie wyjątku czyni to Rada z wniosku Komisji. Art. 107 ust. 3 lit. e) pozostawia bowiem otwartym katalog przeznaczeń pomocy, która może być uznana za zgodną ze wspólnym rynkiem, stanowiąc, iż jest to uprawnienie Rady, ale stanowiącej jednak na wniosek Komisji. Natomiast wśród przeznaczeń wprost wskazanych w analizowanym przepisie wskazuje się:

- a) pomoc regionalną („pomoc przeznaczona na sprzyjanie rozwojowi gospodarczemu regionów, w których poziom życia jest nie normalnie niski lub regionów, w których istnieje poważny stan niedostatecznego zatrudnienia, jak również regionów, o których

151 Zob. B. Kurcz, *Komentarz do art. 107 ust. 2*, (w:) A. Wróbel (red.), *Traktat...*, op. cit., s. 449.

152 Tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 234, poz. 1385 ze zm.

153 Szczegółowe zasady stosowania tych preferencji przedstawiono w rozdziale 5.2.4.

154 Por. R. Zenc, *Zasady udzielania...*, op. cit., s. 269-270.

- mowa w art. 349, z uwzględnieniem ich sytuacji strukturalnej, gospodarczej i społecznej”);
- b) pomoc na ważne projekty europejskie („pomoc przeznaczona na wspieranie realizacji ważnych projektów stanowiących przedmiot wspólnego europejskiego zainteresowania lub mająca na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce Państw Członkowskich”);
 - c) pomoc na rozwój niektórych działań i regionów gospodarczych („pomoc przeznaczona na ułatwienie rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych, o ile nie zmienia warunków wymiany handlowej w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem”);
 - d) pomoc na wspieranie kultury i dziedzictwa kulturowego („pomoc przeznaczona na wspieranie kultury i zachowanie dziedzictwa kulturowego, o ile nie zmienia warunków wymiany handlowej i konkurencji w Unii w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem”).

Znaczenia art. 107 ust. 3 TFUE nie sposób przecenić. Na jego podstawie w prawie wtórnym UE stworzony został katalog dopuszczalnych przeznaczeń pomocy, które wyłączono z obowiązku notyfikacyjnego, a więc uzyskania akceptacji Komisji. Określony na podstawie tego przepisu katalog dopuszczalnych przeznaczeń pomocy jest dość obszerny. Na mocy art. 108 ust. 4 TFUE oraz rozporządzenia Rady (UE) Nr 2015/1588 z dnia 13 lipca 2015 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do niektórych kategorii horyzontalnej pomocy państwa,¹⁵⁵ Komisja jest uprawniona do oświadczenia w drodze rozporządzeń, że niektóre kategorie pomocy są zgodne z rynkiem wewnętrznym i są wyłączone spod wymogu informowania, o którym mowa w art. 108 ust. 3 TFUE.¹⁵⁶ Wykonując to upoważnienie, Komisja wydała m.in. rozporządzenie Nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu. Ze względu na to, że wyłącza ono określone rodzaje pomocy z obowiązku notyfikacji, nazy-

155 Dz.Urz. UE L 248 z 24.9.2015.

156 Por. J.A. Winter, *Re(de)fining the notion of State Aid in article 87(1) of The EC Treaty*, „Common Market Law Review” 2004, vol. 41, s. 475-476.

wane jest także rozporządzeniem w ramach wyłączeń grupowych/blokowych. Akt ten odnosi się do następujących przeznaczeń pomocy:

- 1) regionalnej,
- 2) dla małych i średnich przedsiębiorców w formie pomocy inwestycyjnej, pomocy operacyjnej i dostępu do finansowania,
- 3) na ochronę środowiska naturalnego,
- 4) na badania, rozwój oraz innowacje,
- 5) szkoleniowej,
- 6) na restrukturyzację i zatrudnienie pracowników znajdujących się w szczególnie niekorzystnej sytuacji i pracowników niepełnosprawnych,
- 7) mającej na celu naprawienie szkód spowodowanych niektórymi klęskami żywiołowymi,
- 8) o charakterze społecznym w zakresie transportu na rzecz mieszkańców regionów oddalonych,
- 9) na infrastrukturę szerokopasmową,
- 10) na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego,
- 11) na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną,
- 12) na infrastrukturę lokalną różnego rodzaju.

Aktualnie obowiązujące rozporządzenie rozszerzyło zakres przeznaczeń pomocy wyłączonych z obowiązku notyfikacji w porównaniu do katalogu wynikającego z rozporządzenia Komisji (WE) Nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu (ogólne rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych).¹⁵⁷ Mamy więc obecnie do czynienia z dość szerokim katalogiem przeznaczeń pomocy, która może być udzielana na stosunkowo prostych zasadach, bez obowiązku uzyskiwania zgody Komisji. Zatem zarówno programy pomocowe mające postać aktów normatywnych, jak i akty indywidualne stanowiące podstawę udzielania pomocy objętej wyłączeniami blokowymi nie wymagają notyfikacji, co zasadniczo upraszcza ich podejmowanie. Komisja jest

157 Dz.Urz. UE L 214 z 9.8.2004.

natomiast informowana o każdym środku pomocy wyłączonym z obowiązku notyfikacji na podstawie wskazanego rozporządzenia przez państwo członkowskie.¹⁵⁸

Analizowane rozporządzenie Komisji Nr 651/2014 może być, na zasadzie bezpośredniego stosowania, wykorzystywane do wprowadzania w polskim porządku prawnym preferencji podatkowych, w tym w zakresie podatków i opłat lokalnych.¹⁵⁹ Warunkiem jest, aby uchwała rady gminy czy też decyzja wydawana w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych była zgodna z tymże aktem. W praktyce jednak o wiele prostszym rozwiązaniem jest w tym przypadku posiłkowanie się przez rady gmin krajowym rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną oraz pomoc na infrastrukturę lokalną.¹⁶⁰ W istocie stanowi ono przeniesienie na krajowy grunt postanowień rozporządzenia Komisji Nr 651/2014, a jego podstawową zaletą jest doprecyzowanie zasad stosowania zwolnień w podatku od nieruchomości w ramach określonych przeznaczeń pomocy. Minusem jest jednak to, iż rozporządzenie, jak wskazuje jego nazwa, nie obejmuje wszystkich dopuszczalnych kategorii pomocy. W istocie więc najlepszym rozwiązaniem, z punktu widzenia rad gmin tworzących programy pomocowe, byłoby objęcie tym rozporządzeniem wszystkich rodzajów pomocy, chociaż przyznać należy, iż z pewnością zainteresowanie niektórymi kategoriami wyłączeń byłoby niewielkie.

158 Zgodnie z art. 11 rozporządzenia Komisji (UE) Nr 651/2014 r. „Państwa członkowskie, lub ewentualnie – w przypadku pomocy przyznanej na projekty w ramach Europejskiej współpracy terytorialnej – państwo członkowskie, w którym instytucja zarządzająca, zgodnie z definicją w art. 21 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1299/2013, ma siedzibę, przekazuje Komisji: a) za pośrednictwem systemu elektronicznej notyfikacji Komisji skrócone informacje na temat każdego środka pomocy wyłączonego na mocy niniejszego rozporządzenia, na standardowym formacie określonym w załączniku II, wraz z linkiem zapewniającym dostęp do pełnego tekstu środka pomocy, włącznie z jego zmianami, w ciągu 20 dni roboczych od jego wejścia w życie;”

159 Zobacz szerzej R. Dowgier, *Uchwały rad gmin przewidujące zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach tzw. wyłączeń grupowych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 10.

160 Dz.U. z 2015 r. poz. 174.

Rozporządzenie Komisji Nr 651/2014 może stanowić również podstawę do stosowania przez gminne organy podatkowe indywidualnych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Należy jednak podkreślić, iż w tym zakresie widoczna jest niespójność pomiędzy regulacjami krajowymi oraz unijnymi. W szczególności w art. 67b § 1 pkt 3 o.p. wskazuje się katalog dopuszczalnych przeznaczeń pomocy publicznej w przypadku stosowania ulg w spłacie. Jest on tak sformułowany, iż ma w zasadzie charakter zamknięty, z tym zastrzeżeniem, iż na mocy art. 67b § 1 pkt 3 lit. m) inne niż wskazane w ustawie rodzaje przeznaczeń pomocy może wskazać w drodze stosownego rozporządzenia Rada Ministrów. Enumeratywnie wskazane w analizowanym przepisie przeznaczenia pomocy nie wyczerpują jednak wszystkich, które wymieniono w rozporządzeniu Nr 651/2014, albowiem regulacje ordynacji podatkowej powstały w okresie wcześniejszym i nie zostały zaktualizowane. Taka konstrukcja normatywna oznacza więc, że kompatybilność przepisów krajowych oraz unijnych wymaga zmian ustawodawczych. **W tym kontekście można postulować, aby docelowy model legislacyjny opierał się na założeniu, iż przepisy krajowe jedynie w sposób generalny odsyłają do regulacji unijnych w zakresie dopuszczalnych rodzajów pomocy.** Zakres takiego odesłania może być bardziej lub mniej ogólny, czego przykładem są przepisy art. 20b i 20d ust. 2 u.p.o.l. W pierwszym przypadku przewidują one zastrzeżenie, że jeżeli uchwała przewiduje udzielanie pomocy publicznej, następuje to z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Z kolei art. 20d ust. 2 precyzuje, iż projekt uchwały, który nie uwzględnia warunków udzielania pomocy określonych w krajowych rozporządzeniach Rady Ministrów, podlega notyfikacji, chyba że przewiduje udzielenie pomocy w ramach wyłączeń grupowych lub udzielenie pomocy *de minimis*.

Analogicznie do powyższych rozwiązań należałoby więc poprzestać w przepisach o.p. na wskazaniu, iż w przypadku udzielania ulg w spłacie dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą:

- a) nie stanowią one pomocy publicznej,
- b) stanowią one pomoc *de minimis* – w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa unijnego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*,

- c) stanowią one pomoc publiczną – udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa unijnego dotyczących pomocy w ramach wyłączeń grupowych lub na podstawie odpowiednich rozporządzeń Rady Ministrów.

Zasadne jest także doprecyzowanie, iż w innych niż wskazanych pod lit. a-b) przypadkach udzielania pomocy publicznej projekt decyzji przewidującej udzielenie pomocy podlega notyfikacji.

Z punktu widzenia stosowania prawa požądane byłoby korzystanie w możliwie szeroki sposób z uprawnień, jakie przysługiwałyby Radzie Ministrów w zakresie dookreślenia w drodze krajowych rozporządzeń szczegółowych zasad stosowania pomocy publicznej. Aktualnie upoważnienie takie zawarte w art. 67b § 5 pozostaje niewykonane, albowiem z końcem czerwca 2014 r. wygasły ostatnie z rozporządzeń wydanych przez Radę Ministrów.¹⁶¹ Co więcej, z początkiem 2016 r. na mocy nowelizacji ordynacji podatkowej zdecydowano się uchylić ten przepis kompetencyjny. Z uzasadnienia projektu ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹⁶² wynika, że przyczyną takiego działania było niskie zainteresowanie udzielaniem ulg na podstawie wydanych przez Radę Ministrów rozporządzeń. W szczególności wskazano, iż „W okresie od 29 kwietnia 2009 r. do 30 czerwca 2014 r. obowiązywał program pomocowy w formie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 31 marca 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw (Dz.U. Nr 59, poz. 488). W trakcie obowiązywania ww. programu odnotowano jedynie 2 przypadki udzielenia pomocy publicznej na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw na kwotę 18 567 zł, przy zakładanym budżecie programu na kwotę 25 mln zł.” Mając na uwadze małą wartość udzielonej pomocy na rozwój małych i średnich przed-

161 Chodzi o rozporządzenia Rady Ministrów z dnia: 15 października 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na zatrudnienie pracowników znajdujących się w szczególnie niekorzystnej sytuacji i na zatrudnienie pracowników niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 183, poz. 1426); 15 października 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na szkolenia (Dz.U. Nr 179, poz. 1388); 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).

162 Dz.U. z 2015 r. poz. 1649.

siębiorstw, uznano, że utrzymywanie w obiegu prawnym regulacji art. 67b § 4 i 5 o.p., która *de facto* nie ma praktycznego zastosowania, jest bezcelowe.

Ze wskazaną wyżej argumentacją tylko częściowo należy się zgodzić. Fakt, iż w przeszłości nie korzystano w powszechny sposób, na zasadach określonych w rozporządzeniu, z ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, nie przesądza sam w sobie o tym, iż były one zbędne. Prostsze, o czym w dalszej części opracowania, jest udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych o oparciu o przepisy krajowe niż w oparciu o bezpośrednio stosowane regulacje prawa unijnego.¹⁶³

2.5. Kategorie pomocy publicznej

2.5.1. Uwagi ogólne

Pomoc publiczna może być udzielana w różnych formach i w różny sposób może być też klasyfikowana. Kryteria w tym zakresie są bardzo umowne i można je oprzeć zarówno na elementach związanych z procedurą udzielania pomocy, podstawą prawną jej udzielenia, jak i przeznaczeniem. Zaliczenie określonego rodzaju środka pomocy do właściwej kategorii ma znaczenie o tyle, że z zasady wiąże się z określonymi wymogami związanymi z jej stosowaniem, stawianymi zarówno przez unijne, jak i krajowe przepisy. Oprócz tego dokonanie takiej klasyfikacji jest zasadne, zważywszy na przedstawiony w kolejnej części opracowania zakres pomocy publicznej udzielanej przez gminy, który możliwy jest do ustalenia na podstawie realizowanej przez nie sprawozdawczości. Ta z kolei opiera się właśnie na pewnych kategoriach pomocy publicznej.

Jak wskazano, zaproponowany podział ma charakter umowny i został dokonany na potrzeby niniejszego opracowania. Jest on podporządkowany przede wszystkim celowi, którym jest wskazanie wpływu regulacji prawnych regulujących udzielanie poszczególnych kategorii pomocy na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego.

163 Zob. szerzej rozdział 5.2.

2.5.2. Pomoc publiczna negatywna i pozytywna

W literaturze przedmiotu wyróżnia się działania państwa stanowiące pomoc publiczną w sensie pozytywnym i negatywnym. Do tej pierwszej grupy zalicza się wszelkie korzyści przyznawane beneficjentom bezpośrednio o charakterze pieniężnym bądź też rzeczowym, np. w formie subwencji, dopłat do odsetek, gwarancji.¹⁶⁴ Pomocą w sensie negatywnym jest takie działanie, które polega na wsparciu nie wprost, lecz poprzez zmniejszanie ciężarów publicznoprawnych. W tej grupie mieszczą się środki interwencji państwa o charakterze podatkowym. Można je przyporządkować do kilku grup:

- a) redukujących ogólny ciężar podatku;
- b) przenoszących ciężar podatkowy z jednej grupy podatników na inną;
- c) modyfikujących system podatkowy w takim kierunku, aby wpłynąć na przepływ towarów i usług w ramach wspólnego rynku;
- d) motywujących lub demotywuujących pewne grupy przedsiębiorców lub nawet konkretne przedsiębiorstwa do podejmowania określonych działań.¹⁶⁵

W odniesieniu do regulacji stanowiących podstawę udzielania pomocy publicznej w zakresie podatków i opłat lokalnych realizowanych przez gminy dominuje grupa pierwsza oraz ostatnia. Zasadniczo celem tych preferencji jest obniżenie ogólnego ciężaru podatku np. poprzez zróżnicowanie (obniżenie) stawek podatkowych albo też motywowanie przedsiębiorców do podejmowania określonych działań, co jest szczególnie widoczne w przypadku pomocy udzielanej w związku z tworzeniem nowych inwestycji lub miejsc pracy.

2.5.3. Pomoc notyfikowana i niepodlegająca notyfikacji

Organem odpowiedzialnym za badanie zgodności udzielanej przez państwa członkowskie pomocy publicznej z rynkiem wewnętrznym jest Komisja Europejska. Zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE powinna być ona informowana o wszelkich planach przyznania lub zmiany pomocy.

164 Zob. P. Marquardt, *Pomoc publiczna...*, op. cit., s. 39.

165 A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa...*, op. cit., s. 169.

Szczegółowe regulacje w zakresie procedury dotyczącej zgłoszenia pomocy zawiera rozporządzenie Rady (UE) Nr 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, a w polskim porządku prawnym także rozdział 2 u.p.p.p. Powiadomienie Komisji o zamiarze przyznania pomocy zwane jest notyfikacją.

Postępowanie notyfikacyjne nie w każdym przypadku jest obligatoryjne, albowiem Komisja wyłącza obowiązek jego prowadzenia stosownymi rozporządzeniami. Z tego punktu widzenia można mówić o pomocy objętej obowiązkiem notyfikacji oraz wyłączonej z tego obowiązku. Znaczenie tego podziału jest takie, iż z oczywistych przyczyn w praktyce stanowienia oraz stosowania prawa podatkowego procedura notyfikacyjna wydłuża termin wprowadzenia pomocy oraz komplikuje proces jej udzielania. W związku z tym podmioty udzielające pomocy preferują te jej kategorie, które notyfikacji nie wymagają.

W świetle art. 2 pkt 15 u.p.p.p. przez notyfikację należy rozumieć przekazanie Komisji, zgodnie z art. 88 Traktatu WE,¹⁶⁶ projektu programu pomocowego, projektu pomocy indywidualnej lub projektu pomocy indywidualnej na restrukturyzację wraz z informacjami niezbędnymi dla oceny zgodności pomocy publicznej ze wspólnym rynkiem. Jest to skomplikowany tryb, który szczegółowo w krajowym porządku prawnym reguluje rozdział 2 u.p.p.p i w którym kluczową rolę odgrywa Rada Ministrów.¹⁶⁷ To Rada Ministrów, zgodnie z art. 16 u.p.p.p., podejmuje uchwałę w sprawie dokonania notyfikacji po zapoznaniu się z opiniami dotyczącym projektu, na podstawie którego przewiduje się udzielenie pomocy wydanymi przez Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa, gdy chodzi o pomoc w rolnictwie i rybołówstwie. Podmioty te dokonują notyfikacji za pośrednictwem Stałego Przedstawicielstwa Rzeczypospolitej Polskiej przy Unii Europejskiej w Brukseli (art. 20 u.p.p.p.). Komisja Europejska podejmuje rozstrzygnięcia co do zgodności projektu udzielenia pomocy publicznej z rynkiem wewnętrznym w formie decyzji. O podjętych decyzjach Prezes UOKiK lub mi-

166 Aktualnie jest to art. 108 TFUE.

167 Zob. szerzej P. Kostański, *Postępowanie przed Komisją Europejską w sprawie notyfikowanej pomocy państwa*, „Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego” 2006, vol. 4.

nister właściwy do spraw rolnictwa niezwłocznie informuje właściwy podmiot, przekazując mu jednocześnie kopię decyzji (art. 22 u.p.p.p.).

Procedura notyfikacyjna nie obejmuje tych kategorii projektowanej pomocy, które objęte są szczegółowymi rozporządzeniami Komisji Europejskiej określającymi warunki, których spełnienie umożliwia uznanie ich za zgodne z rynkiem wewnętrznym. Spełnienie tych warunków można uznać za zgodę Komisji na udzielenie pomocy. W tym zakresie wskazać trzeba na dwa rodzaje pomocy niepodlegającej notyfikacji: pomoc *de minimis* udzielaną na podstawie odpowiednich rozporządzeń Komisji oraz pomoc w ramach wyłączeń grupowych, która udzielana jest przede wszystkim w oparciu o rozporządzenie Komisji UE Nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2004 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu. Zgodnie z art. 7 u.p.p.p. projekty pomocy udzielanej w ramach wyłączeń grupowych nie podlegają obowiązkowi notyfikacji. Wyjątkiem jest sytuacja, w której o jej dokonanie wystąpi podmiot opracowujący program pomocowy lub podmiot udzielający pomocy, co może mieć uzasadnienie, gdy podmiot ten ma wątpliwości co do faktycznego zaistnienia przesłanek wyłączających projekt spod obowiązku notyfikacji.

Końcowo należy podkreślić, iż mając na uwadze przewlekłość i stopień skomplikowania procedury notyfikacyjnej, w przyjętym przez Komisję Europejską dnia 29 kwietnia 2009 r. Kodeksie najlepszych praktyk dotyczących przebiegu postępowania w zakresie kontroli pomocy państwa¹⁶⁸ przewidziano nowy rodzaj procedury nazywany prenotyfikacją.¹⁶⁹ Tryb ten nie jest obligatoryjny, lecz zalecany, gdyż ułatwia i przyspiesza procedurę kontroli projektowanej pomocy. Jego istotą jest możliwość nieformalnego i poufnego przedyskutowania wszystkich aspektów projektowanej pomocy, co z kolei ma sprzyjać wyższej jakości notyfikacji. Postępowanie prenotyfikacyjne nie powinno trwać dłużej niż 2 miesiące i w razie powodzenia skutkuje wydaniem przez Komisję decyzji w ciągu 2 miesięcy od notyfikacji bez wszczynania formalnej procedury dochodzenia.

168 Dz.Urz. UE C 136 z 16.6.2006.

169 W istocie przyjęto praktykę Komisji UE, która stosowana była już od wielu lat.

Ponadto celem usprawnienia procesu rozpatrywania przez Komisję Europejską prostych spraw, takich jak środki mające wyraźny związek z istniejącymi instrumentami horyzontalnymi lub ustaloną praktyką decyzyjną Komisji, istnieje możliwość skorzystania z uproszczonej procedury notyfikacyjnej, której zasady określono w Zawiadomieniu Komisji w sprawie uproszczonej procedury rozpatrywania niektórych rodzajów pomocy państwa.¹⁷⁰ Po spełnieniu warunków określonych w tymże Zawiadomieniu, zatwierdzenie pomocy państwa poprzez decyzję w formie uproszczonej będzie możliwe już w ciągu 20 dni roboczych. Warunkiem jest jednak przede wszystkim przekazanie Komisji przez państwo członkowskie wszystkich wymaganych do oceny pomocy informacji, a także taki charakter planowanego środka, który w zasadzie nie budzi zastrzeżeń co do jego zgodności z prawem. We wskazanym akcie zamieszczono przykłady tego rodzaju przeznaczeń pomocy, np. na ochronę środowiska lub na działalność innowacyjną.

2.5.4. Pomoc indywidualna i udzielana na podstawie programów pomocowych

Biorąc pod uwagę podstawę prawną udzielania pomocy, można wyróżnić sytuacje, w których ma ona charakter automatyczny – jest stosowana po spełnieniu określonych warunków przewidzianych w akcie normatywnym i to bez konieczności wydawania w tym zakresie indywidualnego rozstrzygnięcia lub jest przyznawana w drodze indywidualnej decyzji. W tym pierwszym przypadku, zgodnie z art. 2 pkt 7 u.p.p.p., warunki udzielania pomocy reguluje z zasady program pomocowy, przez który należy rozumieć akt normatywny spełniający przesłanki, o których mowa w art. 1 lit. d) rozporządzenia Rady (UE) Nr 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Będzie to więc każde działanie, na podstawie którego, bez potrzeby dalszych środków wdrażających, można dokonać wypłat pomocy indywidualnej na rzecz przedsiębiorstw określonych w ustawie w sposób ogólny i abstrakcyjny oraz każde działanie, na podstawie którego pomoc, która nie jest związana z konkretnym projektem, może zostać przyznana jednemu lub kilku przedsiębiorstwom na czas nieokreślony lub w nieokreślonej

170 Dz.Urz. UE C 136 z 16.6.2009.

kwocie. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że przesłanki z art. 1d powołanego rozporządzenia mogą stanowić podstawę udzielania przedsiębiorcom (zdefiniowanym w sposób generalny i abstrakcyjny) pomocy indywidualnej bez konieczności podejmowania dodatkowych działań (środków) nakierowanych na weryfikację dopuszczalności jej udzielenia.¹⁷¹ Do aktów normatywnych, które stanowić mogą programy pomocowe w powołanym rozumieniu, należy zaliczyć ustawy, rozporządzenia oraz akty prawa miejscowego, w tym uchwały podejmowane przez rady gmin. Zgodnie z art. 8 u.p.p.p. w przypadku programu pomocowego, w którym akt prawa miejscowego przewiduje udzielanie pomocy publicznej zgodnie z warunkami udzielania pomocy określonymi w rozporządzeniach wydanych na podstawie ustaw zawierających upoważnienie do wydania aktów prawa miejscowego, notyfikacji podlegają wyłącznie projekty tych rozporządzeń. Jednak organ jednostki samorządu terytorialnego przesyła do Prezesa Urzędu taki akt prawa miejscowego w terminie 30 dni od dnia jego wejścia w życie. Ten tryb stosowany był i jest m.in. w zakresie pomocy udzielanej na podstawie rozporządzeń Rady Ministrów, które regulują zasady stosowania określonych kategorii pomocy w ramach wyłączeń grupowych (aktualnie jest to rozporządzenie z dnia 9 stycznia 2015 r.).

Pomocą indywidualną, w świetle art. 2 pkt 5 u.p.p.p., jest pomoc, o której mowa w art. 1 lit. e) rozporządzenia Rady (UE) Nr 2015/1589. Pod tym pojęciem należy rozumieć każdą pomoc, która nie jest przyznawana na podstawie programu pomocowego oraz podlegająca obowiązkowi zgłoszenia, przyznawaną na podstawie programu pomocowego. Definicja ta opiera się więc przede wszystkim na zasadzie przeciwstawienia pomocy indywidualnej pomocy udzielanej na podstawie programu pomocowego.¹⁷² W tym ostatnim przypadku akt normatywny stanowi materialnoprawną podstawę udzielenia pomocy. W przypadku pomocy indywidualnej podstawą taką będzie z zasady końcowe rozstrzygnięcie organu udzielającego pomocy ujęte w formalnym akcie (podstawa formalnoprawna), przybierające najczęściej formę indywidualnego aktu

171 Zob. S. Szuster, *Komentarz do ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*, Lex/el. 2005.

172 Rozróżnienie w tym zakresie wskazuje art. 2 pkt 14 rozporządzenia Komisji (UE) Nr 651/2014, który za pomoc indywidualną uznaje pomoc *ad hoc* oraz pomoc przyznawaną indywidualnym beneficjentom na podstawie programu pomocowego.

administracyjnego o charakterze władczym – decyzji.¹⁷³ W akcie tym należy w sposób precyzyjny określić przedsiębiorcę/ów, do których adresowane jest wsparcie. W zakresie podatków i opłat lokalnych ta forma udzielania pomocy publicznej właściwa będzie przede wszystkim dla stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie regulacji rozdziału 7a o.p.

W pojęciu pomocy indywidualnej mieści się też wsparcie udzielane na podstawie programu pomocowego, o ile na podstawie szczególnych regulacji podlega ono obowiązkowi zgłoszenia do Komisji Europejskiej. Będą to więc sytuacje, w których pomimo uprzedniego zaakceptowania programu pomocowego przez Komisję konieczne będzie zgłaszanie poszczególnych przypadków pomocy indywidualnej udzielanej na podstawie takiego programu.

2.5.5. Pomoc horyzontalna, regionalna i sektorowa

Wśród rodzajów pomocy publicznej uwzględniających strukturę jej udzielania, wyróżnić można pomoc regionalną, horyzontalną i sektorową.

Pomoc horyzontalna ukierunkowana jest na rozwiązywanie ogólnych problemów gospodarczych. Zgodnie z art. 107 ust. 3 lit. c) TFUE jest ona zgodna z rynkiem wewnętrznym, o ile przeznaczona jest na ułatwienie rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych, z tym jednak zastrzeżeniem, że nie może zmieniać warunków wymiany handlowej w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem. Szeroki zakres przeznaczeń tego rodzaju pomocy określa m.in. rozporządzenie Komisji Nr 651/2014 i są to np. ochrona środowiska naturalnego, szkolenia, badania, rozwój i innowacje. To jednak przede wszystkim fakt wyłączenia niektórych kategorii tego rodzaju pomocy z obowiązku notyfikacji, a nie sam jej charakter sprawia, iż w pewnym zakresie jest ona udzielana przez gminy.

Pomoc regionalna generalnie ma na celu rozwój regionów o bardzo niskim poziomie życia lub takich, w których występuje istotne bezrobocie. Polega ona przede wszystkim na wspieraniu inwestycji i tworzeniu nowych miejsc pracy, wspieraniu nowo utworzonych małych przedsię-

173 Zob. S. Szuster, *Komentarz...*, *op. cit.*

biorstw. Pomoc ta zmierza więc do pobudzania rozwoju określonych regionów. Nie jest więc ona uzależniona zasadniczo od celu, na który miałyby być przeznaczona, lecz od prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności w danym regionie. Taki charakter tej pomocy, a także fakt, iż Polska jest państwem członkowskim, w którym jednak funkcjonują obszary o niskim w stosunku do unijnego poziomie PKB, sprzyja jej stosowaniu. Odbywa się to jednak z uwzględnieniem maksymalnych poziomów pomocy dla poszczególnych obszarów kraju, które określono w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 30 czerwca 2014 r. w sprawie mapy pomocy regionalnej na lata 2014-2020.¹⁷⁴ W rozporządzeniu tym wskazano obszary kraju, na których dopuszczalne jest udzielanie pomocy publicznej oraz maksymalne wielkości pomocy dla tych obszarów, przy uwzględnieniu w szczególności poziomu produktu krajowego brutto na jednego mieszkańca na danym obszarze, a także rodzajów działalności gospodarczej, dla których udzielanie pomocy nie jest dozwolone oraz rodzajów działalności gospodarczej, dla których maksymalne wielkości pomocy są inne niż maksymalne wielkości pomocy dla danych obszarów kraju, wraz ze wskazaniem tych wielkości, biorąc pod uwagę, że udzielenie pomocy regionalnej dla niektórych rodzajów działalności gospodarczej wpływa szczególnie negatywnie na warunki konkurencji na wspólnym rynku. Pomoc regionalna udzielana w zakresie wynikającym z mapy pomocy regionalnej jest zgodna ze wspólnym rynkiem (art. 107 ust. 3 lit. a TFUE) i nie wymaga notyfikacji. Jest to wiodący, obok pomocy *de minimis*, rodzaj pomocy udzielanej przez gminy.

Pomoc sektorowa udzielana jest wyłącznie przedsiębiorcom z konkretnego sektora gospodarczego (np. z sektora transportu), jak również w sektorach wrażliwych, czyli takich, jak: przemysł węglowy, hutnictwo żelaza i stali, przemysł stoczniowy. W odniesieniu jednak do sektorów wrażliwych pomoc może mieć przeznaczenie regionalne bądź horyzontalne, chyba że jest przyznawana wyłącznie ze względu na przynależność do określonego sektora.¹⁷⁵

Szczególnym rodzajem sektorów gospodarki są również rolnictwo i rybołówstwo. Zasady udzielania pomocy publicznej w tych sektorach określono odrębnie w szeregu aktach prawa unijnego oraz krajowego.

174 Dz.U. z 2014 r. poz. 878.

175 Tak. P. Marquardt, *Pomoc publiczna...*, *op. cit.*, s. 133.

Kluczowe znaczenia mają tu Wytyczne Unii Europejskiej w sprawie pomocy państwa w sektorach rolnym i leśnym oraz na obszarach wiejskich w latach 2014-2020¹⁷⁶ oraz Wytyczne do celów analizy pomocy państwa dla rybołówstwa i akwakultury,¹⁷⁷ a także rozporządzenie Komisji (UE) Nr 702/2014 z dnia 25 czerwca 2014 r. uznające niektóre kategorie pomocy w sektorach rolnym i leśnym oraz na obszarach wiejskich za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.¹⁷⁸ Ponadto specjalne zasady dla sektora rolnictwa, rybołówstwa i akwakultury odnoszą się do pomocy *de minimis*, o czym niżej.

2.5.6. Pomoc *de minimis*

Specyficzną kategorią pomocy jest pomoc *de minimis*. Jej wyodrębnienie opiera się przede wszystkim na kryterium formalnym związanym z wyłączeniem jej spod szczegółowych procedur administracyjnych związanych z akceptacją przez Komisję udzielanej pomocy w myśl łacińskiej paremii *de minimis non curat lex* (prawo nie troszczy się o drobiazgi). Przyczyną takiego stanu rzeczy jest przede wszystkim fakt, o czym już wspomniano we wcześniejszej części opracowania, iż ze względu na ograniczenia w wartości udzielania tego rodzaju wsparcia zasadniczo uznano je za pomoc, która nie wpływa na konkurencję i na wymianę handlową między państwami członkowskimi.¹⁷⁹ Drugą istotną cechą charakterystyczną pomocy *de minimis* jest to, iż nie ma ona celowego charakteru, a więc daje względną swobodę zarówno na etapie jej przyznawania, jak i wykorzystania. Ułatwia to również w istotny sposób kontrolę poprawności udzielania tego rodzaju pomocy. Ponadto, o ile przepisy krajowe nie stanowią inaczej, pomoc *de minimis* jest udzielana bez względu na wielkość przedsiębiorcy. Wszystkie wskazane elementy skutkują tym, iż pomoc udzielana w formule *de minimis* stanowi zasadniczą część pomocy udzielanej przez gminy.

Wskazane wyżej wspólne cechy pomocy *de minimis* nie oznaczają jednak, iż warunki jej udzielania są jednakowe dla każdej z grup benefi-

176 Dz.Urz. UE C 204 z 1.7.2014.

177 Dz.Urz. UE C 84 z 3.4.2008.

178 Dz.Urz. UE L 193 z 1.7.2014.

179 Por. H. Nyssens, *De minimis*, (w:) W. Mederer, N. Pesaresi, M. Van Hoof (red.), „EU Competition Law”, vol. IV, State Aid, Leuven 2008, s. 409-449.

centów. W szczególności należy wskazać na fakt, iż Komisja określiła w stosownych rozporządzeniach różne pułapy pomocy dla poszczególnych sektorów gospodarki, które liczone są za okres trzech lat kalendarzowych.¹⁸⁰ W tym zakresie powołać należy następujące rozporządzenia Komisji:

- a) rozporządzenie Komisji (UE) Nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis*, które ustanawia limity pomocy na poziomie 200.000 lub 100.000 euro (sektor drogowy transportu towarów);
- b) rozporządzenie Komisji (UE) Nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym, które limit pomocy ustanawia na poziomie 15.000 euro z tym zastrzeżeniem, iż łączna wartość pomocy udzielonej przez dane państwo członkowskie nie może przekroczyć 1% rocznej produkcji rolniczej;¹⁸¹
- c) rozporządzenie Komisji (WE) Nr 875/2007 z dnia 24 lipca 2007 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do pomocy w ramach zasady *de minimis* dla sektora rybołówstwa; w tym zakresie obowiązuje limit pomocy wynoszący 30.000 euro, z tym że łączna kwota pomocy nie może przekroczyć poziomu 2,5% rocznej produkcji sektora rybołówstwa;¹⁸²
- d) rozporządzenie Komisji (UE) Nr 360/2012 z dnia 25 kwietnia 2012 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* przyznawanej przedsiębiorstwom wykonującym usługi świadczone w ogólnym

180 Należy go liczyć, uwzględniając kwotę pomocy przyznaną w ciągu danego roku oraz dwóch poprzedzających lat podatkowych.

181 Zgodnie z art. 31a u.p.p.p. minister właściwy do spraw rolnictwa, w drodze obwieszczenia, ogłasza w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, co najmniej raz na kwartał, a w przypadku wyczerpania krajowego limitu skumulowanej kwoty pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie – niezwłocznie, informacje o wysokości wykorzystanego krajowego limitu skumulowanej kwoty pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie. Informacje te powinny zawierać wskazanie: wysokości trzyletniego krajowego limitu skumulowanej kwoty pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie oraz stanu wykorzystania tego limitu.

182 Limit ten podawany jest na zasadach właściwych dla sektora rolnictwa.

interesie gospodarczym, które limit pomocy określa na poziomie 500.000 euro.

W polskich warunkach ustanowione we wskazanych rozporządzeniach limity pomocy *de minimis* wydają się na tyle wysokie, iż w większości przypadków są wystarczające do udzielania pomocy w formie preferencji podatkowych przez gminy. Ten rodzaj wsparcia promują także ograniczone wymogi formalne obowiązujące podmioty udzielające pomocy, ale również odnoszące się do jej beneficjentów.

Rozdział 3.

POMOC PUBLICZNA W FORMIE PREFERENCJI W ZAKRESIE PODATKÓW I OPŁAT LOKALNYCH

3.1. Uwagi ogólne

Zgodnie z art. 168 Konstytucji RP jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Przepis ten wyznacza granicę władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego, która musi być przestrzegana przy tworzeniu aktów miejscowego prawa podatkowego. Przez to pojęcie należy rozumieć granice kompetencji do normowania spraw podatkowych przez organy lokalne.¹ W użytym w we wskazanym przepisie Konstytucji RP pojęciu „ustalenie wysokości” mieści się kompetencja do kształtowania, w granicach ustawy, wszelkich elementów konstrukcyjnych podatków i opłat, co ma miejsce na etapie stanowienia prawa. W szczególności chodzi o te z nich, które rzutują bezpośrednio na wysokość obciążenia, a więc stawki podatkowe oraz zwolnienia i ulgi. Realną wysokość obciążeń podatkowych na swoim terenie gminy mogą kształtować także poprzez stosowanie, w drodze indywidualnych decyzji, ulg uznaniowych przewidzianych przepisami ordynacji podatkowej² oraz innych szczególnych instytucji prawnych, takich jak zaniechanie ustalania czy poboru podatku.

W zakresie, w jakim działania gmin w obszarze stanowienia i stosowania prawa podatkowego prowadzą do obniżenia wysokości podat-

1 Por. H. Litwińczuk, *Władztwo lokalne w sferze podatkowej*, „Finanse” 1985, nr 9.

2 Zob. L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 40 i nast.

ków i opłat lokalnych lub też do zwiększenia dogodności ich rozliczania, można mówić o stosowaniu przez nie preferencji podatkowych. Pod tym pojęciem przede wszystkim należy rozumieć każde odstępstwo od przyjętego w danych warunkach standardu podatkowego, które skutkuje wprost zmniejszeniem obciążenia podatkowego po stronie beneficjenta.³ Istota tego pojęcia zbliża się do określenia „przywilej podatkowy”,⁴ którym określa się w teorii prawa „uprawnienie bez obowiązku”,⁴ ale jednak w kontekście zasad udzielania pomocy publicznej nie w każdym przypadku tego rodzaju zależność zachodzi. Można bowiem wyróżnić preferencje podatkowe, które stosowane są pod warunkiem wypełnienia przez ich beneficjentów określonych obowiązków (np. zwolnienie z podatku od nieruchomości stanowiące pomoc regionalną związaną z utworzeniem nowej inwestycji oraz nowych miejsc pracy), jak i takie, które nie wiążą się nałożeniem żadnego obowiązku (np. zwolnienie z podatku nieruchomości dla budynków związanych z określonym rodzajem działalności gospodarczej). Istnienie po stronie beneficjenta preferencji podatkowej określonych obowiązków, które warunkują ich uzyskanie, nie jest zatem cechą charakterystyczną tego pojęcia. Można natomiast przyjąć, że określenie „preferencje podatkowe” w ujęciu, w jakim jest ono właściwe dla analizy problematyki pomocy publicznej, musi prowadzić do uprzywilejowania określonej kategorii podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, a w konsekwencji do dyskryminacji tych, którym nie przysługuje.⁵ W tym kontekście nie mieszczą się w pojęciu preferencji podatkowych takie konstrukcje prawne, które stanowią jeden z elementów systemu podatkowego, służących rozkładaniu ciężaru podatkowego w celu przywrócenia faktycznej równości między podmiotami prawa.⁶ Skoro bowiem stosowanie art. 107 ust. 1 TFUE uzależnione jest od przypisania danemu środkowi selektywnego charakteru, to rozwiązania prawne, które stanowią wyjątek od przyjętego systemu odniesienia, ale są usprawiedliwione przez naturę lub konstrukcję tego systemu podatkowego, nie mają selektywnego charakteru.

3 W takim znaczeniu używa pojęcia „preferencje podatkowe” Ministerstwo Finansów, które corocznie wydaje raport pt. *Preferencje podatkowe w Polsce*.

4 W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1998, s. 339.

5 Taki dyskryminujący pierwiastek widoczny jest w pojęciu „przywilej podatkowy” – zob. W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia podatkowe*, (w:) B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 263.

6 Np. progresywna skala podatkowa.

Obniżenie opodatkowania może następować przy użyciu różnych instrumentów. W pojęciu „preferencje podatkowe” mieszają się więc zarówno mające bezpośredni wpływ na konstrukcję podatku ulgi i zwolnienia, jak i inne mające taki sam skutek instytucje związane ze stosowaniem prawa podatkowego (przede wszystkim wyróżnione w ordynacji podatkowej ulgi polegające na umorzeniu zaległości podatkowej oraz zaniechaniu poboru podatku).

Aktualnie powszechnie w literaturze przedmiotu wyodrębnia się m.in. takie elementy konstrukcji podatku jak: zwolnienia, ulgi oraz wyłączenia od opodatkowania. W odniesieniu do wyłączeń z opodatkowania należy przyjąć, iż stanowią one w istocie negatywny sposób opisu przedmiotu lub podmiotu podatku. Wyłączenie jest bowiem wyrazem braku całkowitego zainteresowania ustawodawcy objęciem danym podatkiem określonych stanów faktycznych i prawnych, a jego skutkiem jest brak obowiązku podatkowego obciążającego dany podmiot.⁷ Zasadniczo wyłączenie spod obowiązywania przepisów danej ustawy związane jest z objęciem innym podatkiem.

Wyłączenie z opodatkowania nie powinno być utożsamiane, pomimo takiego samego ekonomicznego skutku, ze zwolnieniem podatkowym. Zwolnienie podatkowe to wyłączenie pewnej kategorii podmiotów z zakresu podmiotowego danego podatku (zwolnienie podmiotowe) lub wyłączenie pewnej kategorii sytuacji faktycznych bądź prawnych z zakresu przedmiotowego danego podatku (zwolnienie przedmiotowe). Jeżeli wyłączenie odnosi się do określonej kategorii podmiotów, ale jednocześnie precyzuje przesłanki, w których to następuje, mamy do czynienia ze zwolnieniem mieszanym (podmiotowo-przedmiotowym).⁸ Zwolnienia podatkowe, podobnie jak ulgi podatkowe, wskazywane są jako element konstrukcyjny podatku.⁹ Należy jednak zauważyć, iż zdaniem niektórych autorów zwolnienia i ulgi podatkowe są jedynie pochodną takich elementów konstrukcyjnych podatku, jak przedmiot

7 H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, wyd. 2, Warszawa 2013, s. 22.

8 Szerzej zob. W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 16.

9 Pogląd wedle którego ulga i zwolnienie stanowią dopełnienie konstrukcji podatku jest powszechnie akceptowany – zob. np. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1994, s. 148; J. Gluchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, wyd. 3, Warszawa 2011, s. 11-14; B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 62-63; H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, 2. wyd., Warszawa 2013, s. 20-23; L. Etel (red.), *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Warszawa 2013, s. 32-34.

podatku (zwolnienia o charakterze przedmiotowym) lub podmiot podatku (zwolnienia o charakterze podmiotowym).¹⁰ W ich ocenie analiza budowy, funkcji, a także charakteru ulg i zwolnień podatkowych prowadzi do wniosku, że są one formą redukcji takich elementów konstrukcyjnych, jak: podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania oraz stawka podatku lub też samej kwoty podatku, nie zaś niezależnym od nich piątym elementem.¹¹ Zasadne jest jednak, pomimo zasygnalizowanych rozbieżności w klasyfikowaniu ulg i zwolnień jako elementów konstrukcyjnych podatku, przyjęcie założenia, wedle którego chociaż fakultatywne, to jednak są to elementy korygujące konstrukcję podatku.

Obok zwolnień podatkowych elementem konstrukcyjnym podatku są ulgi podatkowe. Są to mechanizmy zmniejszające wysokość obciążenia podatkowego w stosunku do obciążenia przyjętego za przeciętne w danym podatku.¹² Ulgi podatkowe mają z zasady bardziej skomplikowany charakter niż zwolnienia podatkowe – ich cechą charakterystyczną jest złożona konstrukcja prawna, która wymaga precyzyjnego określenia m.in. trybu, w jakim ma nastąpić ich przyznanie, warunków i ich wysokości, podmiotu zobowiązanego do ich obliczenia, terminu i formy odliczenia.¹³ Celem ulg, w przeciwieństwie do zwolnień podatkowych, nie jest rezygnacja z opodatkowania, ale jego redukcja.¹⁴ Może to nastąpić poprzez zmniejszenie podstawy opodatkowania, obniżenie stawki podatku, bezpośrednio obniżenie kwoty podatku.¹⁵

W literaturze przedmiotu¹⁶ wskazuje się, iż zmniejszenie podstawy opodatkowania może polegać na wyłączeniu (niewliczaniu do podstawy) pewnej kwoty, ściśle związanej z przedmiotem opodatkowania, co w zakresie skutków ekonomicznych może zbliżać tę ulgę do zwolnienia przedmiotowego, jednak w przypadku ulgi wyłączenie dotyczy jedynie określonej przepisami kwoty, a nie całej kategorii sytuacji fak-

10 L. Kurowski, M. Weralski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 109-110.

11 W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 19 i nast. W przedmiocie ulg i zwolnień zobacz także: W. Morawski, *Ulg i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003.

12 B. Brzeziński, *Wstęp...*, *op. cit.*, s. 63.

13 L. Etel (red.), *Prawo...*, *op. cit.*, s. 34.

14 S. Presnarowicz, *Ulg i zwolnienia uznaniowe stosowane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów). Pomoc publiczna dla przedsiębiorców*, Warszawa 2003, s. 20.

15 Por. A. Kostecki, *Podatkowy stan faktyczny*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1992, no 1183, s. 201 oraz W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia...*, *op. cit.*, s. 22 i nast.

16 W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia...*, *op. cit.*, s. 23 i nast.

tycznych lub prawnych. Obniżenie stawki podatku polega na stosowaniu niższej, niż określona przez ustawodawcę jako podstawowa, stawki. Z kolei obniżenie kwoty podatku polega na bezpośrednim pomniejszeniu kwoty podatku w następstwie zastosowania odliczenia określonej kwoty.

Ulgi wynikające z przepisów dotyczących poszczególnych podatków nazywane są ulgami systemowymi, ale pewne formy ulgowego traktowania podatników przewidują także przepisy ogólne dotyczące zobowiązań podatkowych.¹⁷ W art. 3 pkt 6 o.p. znajduje się definicja pojęcia „ulga podatkowa”, ale jest to rozumienie, któremu nie można nadawać uniwersalnego znaczenia. Z uwagi na fakt, iż celem tej definicji było z jednej strony skrócenie tekstu prawnego, a z drugiej rozstrzygnięcie sporów doktrynalnych na temat zakresu tego pojęcia, jej stosowanie na gruncie innych ustaw podatkowych jest niedopuszczalne.¹⁸ W świetle powołanego przepisu, ilekroć w ustawie jest mowa o ulgach podatkowych, rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku. Takie ujęcie ulgi podatkowej jest więc bardzo szerokie i można przyjąć, że obejmuje wszelkie formy, których skutkiem jest ostatecznie redukcja opodatkowania, z wyłączeniem jednak ulg systemowych, które stanowią element konstrukcyjny podatku oraz obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług. Podkreślić także należy, iż wskazana definicja przypisująca kluczowe znaczenie skutkowi zastosowania ulgi w postaci obniżenia podstawy opodatkowania lub wysokości podatku nie obejmuje ulg stanowiących ułatwienie w spłacie zobowiązania podatkowego, takich jak odroczenie terminu płatności, przedłużenie tego terminu, czy też rozłożenie na raty. Te bowiem nie wywierają wpływu na wysokość (obniżenie) wysokości zobowiązania, lecz ich pre-

17 B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, op. cit., s. 63.

18 Zob. W. Morawski, *Ułgi i zwolnienia podatkowe*, (w:) B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe...*, op. cit., s. 249-250.

ferencyjny charakter wyraża się w uprzywilejowanym traktowaniu podatnika na etapie wykonania zobowiązania.

W ujęciu art. 3 pkt 6 o.p. ulgami podatkowymi są przede wszystkim występujące na gruncie przepisów tej ustawy: umorzenie zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej. Ponadto w ten sposób należy także klasyfikować zaniechanie poboru podatku, o którym mowa w art. 22 § 1 pkt 1 o.p., co może mieć miejsce w drodze stosownego rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Zaniechanie poboru podatku, a dodatkowo zaniechanie jego wymiaru funkcjonuje także na gruncie ustawy o podatku rolnym (art. 13c u.p.r.) w przypadku wystąpienia klęski żywiołowej. Przypomnieć należy, iż do końca 2000 r. zaniechanie ustalania i poboru podatku występowało w ordynacji podatkowej. Zgodnie z obowiązującym w tym okresie art. 22 § 2 o.p. organ podatkowy, na wniosek podatnika, mógł zaniechać w całości lub w części ustalania zobowiązania podatkowego oraz poboru podatku, gdy pobranie podatku zagrażało ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji. Była to więc instytucja ogólnego prawa podatkowego, która jednak aktualnie pozostała wyłącznie w ustawie o podatku rolnym. Mając jednak na uwadze konsekwencje jej zastosowania (brak obowiązku uiszczenia podatku), bez wątplenia może być ona uznana za preferencję podatkową.

Przydatność przyjętego na potrzeby o.p. rozumienia pojęcia „ulga podatkowa” w aspekcie problematyki pomocy publicznej może być taka, że jest ono bardzo szerokie, a w świetle art. 107 ust. 1 TFUE za pomoc publiczną uznaje się każde wsparcie przedsiębiorcy, bez względu na jego formę. Cel tej regulacji obejmuje więc takie rozumienie pojęcia „preferencje podatkowe”, które stanowi konglomerat rozumienia ulg podatkowych z art. 3 pkt 6 o.p., ale jednak poszerzone o ulgi i zwolnienia stanowiące elementy konstrukcji podatku oraz o ulgi, które nie prowadzą do definitywnego zmniejszenia obciążenia, ale stanowią preferencję, pozwalając odsunąć w czasie ich jego płatność (ewentualnie z podziałem na części). Podkreślić bowiem należy, o czym wspomniano, iż w rozumieniu pojęcia „ulga podatkowa” użytym w art. 3 pkt 6 o.p. nie mieszczą się wprost przewidziane w przepisach tej ustawy konstrukcje prawne, których celem nie jest zmniejszenie wysokości obciążenia podatkowego,

lecz stanowią one jedynie formę ułatwienia spłaty zobowiązania. Preferencją podatkową w rozumieniu użytym na potrzeby niniejszej pracy będzie jednak także rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności, przedłużenie terminu płatności, chociaż ich skutkiem ostatecznie nie jest uwolnienie od opodatkowania lub zmniejszenie jego wysokości. Korzyści dla podmiotu zobowiązanego, która przesądza o jego uprzywilejowaniu względem innych podmiotów, należy poszukiwać w tym, iż standardem jest obowiązek uiszczenia podatku w terminie jego płatności, a zatem wyjątkiem, który stanowi uprzywilejowanie, jest możliwość zapłaty zobowiązania w terminie późniejszym, dodatkowo ewentualnie nie w całości, lecz w częściach (ratach). Identyczne zasady kwalifikowania należy odnieść także do uprawnienia przysługującego na mocy art. 50 o.p. ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, które polega na możliwości przedłużenia terminu (w tym płatności) stosownym rozporządzeniem. Ponadto na podstawie art. 48 § 1 o.p. organy podatkowe, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych jego ważnym interesem lub interesem publicznym mogą odraczać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego, z wyjątkiem terminów określonych w art. 68-71, art. 77 § 1-3, art. 79 § 2, art. 80 § 1, art. 87 § 3 i 4, art. 88 § 1 i art. 118. W literaturze przedmiotu wskazuje się wprawdzie, iż na podstawie tego przepisu organy podatkowe mogą odraczać przewidziane w przepisach prawa podatkowego terminy inne niż termin płatności, ale jednocześnie w przypadku odroczenia terminu złożenia deklaracji może to skutkować przesunięciem terminu płatności.¹⁹

Mając na uwadze poczynione rozważania, stwierdzić należy, iż przez użyte na potrzeby niniejszego opracowania pojęcie „preferencje podatkowe” rozumieć należy każde, niezależnie od formy, odstępstwo od przyjętego jako punkt odniesienia systemu podatkowego, które skutkuje zmniejszeniem w sposób bezpośredni lub pośredni obciążenia podatkowego beneficjenta będącego podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą lub też w inny sposób prowadzi do uprzywilejowania tego podmiotu względem innych podmiotów, w szczególności na etapie wy-

19 Zob. L. Etel (w.), C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Pre-snarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz Lex*, wyd. 5, Warszawa 2013, s. 416.

konania zobowiązania poprzez przesunięcie w czasie terminu jego płatności lub rozłożenie na raty.

Odnosząc rozumiane jak wyżej preferencje do sfery lokalnego prawa podatkowego, w pierwszej kolejności należy podkreślić, iż dotyczą one podatków i opłat lokalnych, która to kategoria świadczeń nie została wprost zdefiniowana w żadnym akcie prawnym, ale jej zakres został określony przez doktrynę.²⁰ Bez wątplenia są to świadczenia uregulowane w art. 1 u.p.o.l., a zatem:

- a) podatek od nieruchomości,
- b) podatek od środków transportowych,
- c) opłata targowa,
- d) opłata miejscowa,
- e) opłata uzdrowska,
- f) opłata reklamowa,
- g) opłata od posiadania psów.

Mając na uwadze rodzaj budżetu, który zasilają podatki lokalne, do tej grupy zaliczyć należy także inne daniny, takie jak: podatek rolny, podatek leśny, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn, zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej. Drugim kryterium, które powinno być jednak brane pod uwagę przy określaniu katalogu podatków i opłat lokalnych, jest uprawnienie do kształtowania ich konstrukcji przez jednostki samorządowe.

Zatem przez podatki i opłaty lokalne należy rozumieć świadczenia spełniające łącznie dwa kryteria:²¹ stanowią dochód budżetu samorządowego i jednostka samorządowa może ustalać ich wysokość. Takie rozumienie tego pojęcia jest zgodne z art. 168 Konstytucji RP, który wyznacza zakres władztwa podatkowego gmin i takie też przyjęto na potrzeby niniejszego opracowania.

20 Por. M. Popławski, *Pojęcie podatków lokalnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 7-8, s. 5 i nast.

21 Zob. M. Popławski, *Lokalne prawo podatkowe*, Białystok 2002, s. 37 i nast., (maszynopis powielony).

Rozumiane jak wyżej preferencje podatkowe w zakresie podatków i opłat lokalnych nie mają jednorodnego charakteru i wynikają z istoty danego instrumentu, który może wykorzystać gmina. W szczególności część z nich prowadzi do zniesienia obowiązku zapłaty (zwolnienia, umorzenia, zaniechanie ustalenia lub poboru), a część skutkuje jedynie obniżeniem wysokości obciążenia (ulgi).

Nawet jednak szerokie rozumienie pojęcia „preferencje podatkowe” prowadzi do wątpliwości związanych z klasyfikowaniem niektórych uprawnień rad gminy związanych z kształtowaniem wysokości stawek podatków i opłat lokalnych. W szczególności powszechnie wskazuje się jako przykład ulgi podatkowej obniżenie przez radę gminy obowiązującej na jej terenie ceny żyta lub drewna przyjmowanej na potrzeby ustalenia stawki podatku rolnego i leśnego.²² Właściwe przepisy kompetencyjne dla rad gmin (art. 6 ust. 3 u.p.r. oraz art. 4 ust. 5 u.p.l.) mają taki charakter, iż umożliwiają im, ale nie obligują, do obniżenia odpowiedniej ceny. Jeżeli jednak uprawnienie to wykonywane jest w ten sposób, iż wprowadza się jednolitą, jedną obniżoną cenę dla terenu gminy, to w konsekwencji wszyscy podatnicy korzystają z takiego opodatkowania, gdyż nie istnieje stawka wyższa. Nie można jednak wykluczyć, iż rada gminy ograniczy zastosowanie niższej ceny do określonego obszaru gminy np. objętego suszą czy powodzią i w tym przypadku dojdzie do zróżnicowania sytuacji podatników w ramach tej samej gminy. W takiej sytuacji zastosowana ulga doprowadzi do wyodrębnienia na terenie danej gminy kategorii podmiotów uprzywilejowanych.

Rad gminy określa także wysokości stawek podatków i opłat lokalnych, co jednak trudno jest uznać za preferencję podatkową nawet wtedy, gdy prowadzi to do niższego względem obszaru innych gmin opodatkowania. W tym bowiem przypadku nie można mówić o obniżeniu obciążenia względem obowiązującego standardu, albowiem przy braku stosownej uchwały rady gminy na jej terenie nie obowiązują w sposób automatyczny stawki maksymalne określone w ustawie.²³ Rada gminy na podstawie art. 5 ust. 1, art. 10 ust. 1 oraz art. 19 pkt 1 u.p.o.l.

22 Por. L. Etel (red.), *Prawo...*, op. cit., s. 33 oraz H. Dzwonkowski (red.), *Prawo...*, op. cit., s. 21.

23 Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 20a przewiduje mechanizm wedle którego w przypadku nieuchwalenia stawek podatków i opłat lokalnych stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy, ale wynikające z uchwały a nie z ustawy.

określa wysokość stawek na terenie swojej własności, które – o ile nie skorzysta z uprawnienia do ich różnicowania – wyznaczają standardowe obciążenie podatkowe. Odejściem od tego standardu może być zróżnicowanie wysokości stawek podatkowych, co jest jednak zupełnie inną kompetencją rady gminy (fakultatywną) niż obligatoryjne określenie ich wysokości.

Również identyczne podejście zależy zaprezentować w odniesieniu do uprawnienia rady gminy w zakresie wprowadzenia i określenia wysokości opłaty prolongacyjnej (art. 57 § 7 o.p.). Określenie w oparciu o ten przepis wysokości opłaty, która nie może być wyższa niż 50% stawki odsetek za zwłokę,²⁴ nie może być postrzegane w kategoriach preferencji podatkowej, lecz – podobnie jak określenie stawek podatków i opłat lokalnych – jest jedynie wprowadzeniem standardowej na terenie danej gminy wysokości tego świadczenia.

Z powyższych względów określenie wysokości stawek podatku od nieruchomości, od środków transportowych, opłat uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, a także opłaty prolongacyjnej nie mieści się w pojęciu „preferencje podatkowe” w znaczeniu użytym na potrzeby niniejszego opracowania.

Należy też podkreślić, iż obok preferencji podatkowych, które pozostają w gestii gmin, a więc wprowadzanych czy to stosownymi uchwałami ich rad, czy też w drodze stosownych decyzji gminnych organów podatkowych, w Polsce funkcjonuje bardzo szeroki katalog zwolnień i ulg podatkowych, które mają ustawowy charakter. Zasadniczo są to preferencje o charakterze automatycznym, a więc niewymagające wydawania indywidualnych rozstrzygnięć. Wyjątkiem od tej zasady są niektóre zwolnienia i ulgi w podatku rolnym.²⁵ Problematyka ta została przedstawiona w dalszej części opracowania, ale jedynie w zakresie, który jest niezbędny dla jego przedmiotu, albowiem szczegółowa ana-

24 Obowiązująca od dnia 1 stycznia 2016 r. nowelizacja ustawy – Ordynacja podatkowa określa wysokość opłaty prolongacyjnej na poziomie obniżonych odsetek za zwłokę, co jednak nic nie zmienia, skoro wynoszą one 50% stawki podstawowej – zob. zmianę art. 57 § 2 w zw. z art. 56a o.p. wynikającą z ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649).

25 Zgodnie z art. 13d ust. 1 u.p.r. zwolnienia i ulgi określone w art. 12 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz pkt 8-12, a także art. 13b stosuje się z urzędu, a pozostałe na podstawie decyzji wydanej na wniosek podatnika.

liza wszystkich kategorii preferencji o charakterze ustawowym wydaje się niecelowa.

Cele wprowadzania preferencji w zakresie podatków i opłat lokalnych mogą być różne, ale zasadniczo nie odbiegają od tych, jakie generalnie związane są ze stosowaniem ulg i zwolnień podatkowych. Wśród najczęściej przywoływanych funkcji, jakie pełnią, wskazuje się funkcje gospodarcze, do których można zaliczyć m.in. wspieranie działań inwestycyjnych czy też wspieranie niektórych rodzajów prowadzonej działalności gospodarczej.²⁶ W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera zagadnienie dopuszczalności ich udzielania w kontekście przepisów z zakresu pomocy publicznej.

3.2. Formy preferencji podatkowych w zakresie podatków i opłat lokalnych

3.2.1. Uwagi ogólne

Zaprezentowany poniżej katalog preferencji podatkowych w zakresie podatków i opłat lokalnych nie ma jednorodnego charakteru. Zasadniczo można wyróżnić w nim preferencje, które są efektem działalności uchwałodawczej rad gmin, a więc wynikają z prawa miejscowego stanowionego na szczeblu lokalnym oraz te z nich, które zostały wprowadzone na szczeblu centralnym, a są jedynie stosowane przez gminne organy podatkowe. Dodatkowo odrębną kategorią są ulgi uznaniowe, które wprawdzie znajdują podstawę prawną w przepisach ustawowych, ale jednak ich stosowanie uzależnione jest od uznania gminnych organów podatkowych. Po zmianach, które wejdą w życie od 1 stycznia 2016 r., podobny uznaniowy charakter nadano instytucji zaniechania ustalenia lub poboru podatku rolnego (art. 13c ust. 1 u.p.r.).²⁷

26 Zob. J. Glumińska-Pawlic, *Ulg i zwolnienia podatkowe jako formy pomocy publicznej udzielanej przez organy samorządowe*, (w:) *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego* (red. W. Miemiec), Wrocław 2009, s. 172.

27 Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu „W przypadku wprowadzenia stanu klęski żywiołowej, o którym mowa w ustawie z dnia 18 kwietnia 2002 r. o stanie klęski żywiołowej (Dz. U. z 2014 r. poz. 333 i 915), organ podatkowy może przyznać podatnikowi ulgę w podatku rolnym przez zaniechanie jego ustalenia albo poboru w całości lub w części, w wysokości zależnej od rozmiarów strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym.” – zob. szerzej L. Etel, *Ulg podatkowa w podatku rolnym z tytułu wprowadzenia klęski żywiołowej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, nr 12.

Przyjęta poniżej kolejność prezentowania poszczególnych kategorii preferencji zakłada, że w pierwszej kolejności wskazano na te z nich, które są związane z prawotwórczą działalnością rad gmin, a więc wynikają z podejmowanych przez nie uchwał (zwolnienia i ulgi). W dalszej kolejności przedstawiono natomiast preferencje, które nie mają automatycznego charakteru i są związane przede wszystkim z etapem stosowania prawa i wydawaniem przez gminne organy podatkowe decyzji. Na końcu natomiast znalazły się rozważania dotyczące problematyki stosowania zwolnień i ulg ustawowych, które – w aspekcie proceduralnym – nie mają jednolitego charakteru, albowiem w niektórych przypadkach wymagają wydawania decyzji.

3.2.2. Zwolnienia wprowadzane w drodze uchwał rad gmin

Istotne znaczenie, z punktu widzenia zakresu wykonywanego przez rady gmin władztwa podatkowego, mają posiadane przez nie uprawnienia do wprowadzania zwolnień podatkowych. W regulacjach ustawowych z zakresu podatków i opłat lokalnych zawarto przepisy upoważniające rady gmin do kształtowania wysokości tych świadczeń m.in. poprzez upoważnienie do wprowadzania w nich zwolnień podatkowych. Ta forma preferencji podatkowych stosowana jest w formie aktu prawa miejscowego mającego postać uchwały rady gminy. Zakres kompetencji prawodawczych w tym zakresie wyznaczają następujące regulacje:

- a) w zakresie podatku od nieruchomości – art. 7 ust. 3 u.p.o.l. zgodnie z którym „Rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw”;
- b) w zakresie podatku od środków transportowych – art. 12 ust. 4 u.p.o.l. w brzmieniu: „Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1, z wyjątkiem zwolnień dotyczących pojazdów, o których mowa w art. 8 pkt 2, 4 i 6”;
- c) w zakresie opłaty miejscowej, uzdrowskiej, targowej, reklamowej oraz od posiadania psów – art. 19 pkt 3 u.p.o.l. stanowiący, iż „Rada gminy, w drodze uchwały może wprowadzać

inne niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotowe od opłat lokalnych”;

- d) w zakresie podatku rolnego – art. 13e u.p.r., który uprawnia rady gmin do wprowadzania, w drodze uchwały, zwolnień przedmiotowych innych niż określone w ustawie;
- e) w zakresie podatku leśnego – art. 7 ust. 3 u.p.l. w brzmieniu: „Rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.”

Zakres powołanych wyżej przepisów kompetencyjnych pozwala stwierdzić, iż zwolnienia wprowadzane w drodze stosownych uchwał rad gmin mają charakter automatyczny w tym znaczeniu, iż samodzielną podstawą ich stosowania jest akt normatywny. Nie wymagają one, a co więcej, nie jest możliwe rozstrzygnięcie o ich zastosowaniu w drodze decyzji.

Po drugie, w każdym z przepisów kompetencyjnych zastrzeżono, iż wprowadzane zwolnienia nie mogą powielać katalogu zwolnień ustawowych oraz powinny mieć charakter przedmiotowy. Kwestia ta ma zasadnicze znaczenie w kontekście problematyki uchwał podatkowych wprowadzających zwolnienia stanowiące pomoc publiczną, albowiem ta występuje wyłącznie wtedy, gdy jej beneficjentem jest określona kategoria podatników, którzy prowadzą działalność gospodarczą.

Zakres upoważnienia do podejmowania uchwał w przedmiocie zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych wiąże się wprost z art. 217 Konstytucji RP, który dla materii ustawowej zastrzega określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Zatem poza sporem pozostaje fakt, iż rady gmin nie mogą w drodze uchwał wprowadzać zwolnień podmiotowych. Nie jest już jednak tak oczywiste to, czy wskazany zakaz obejmuje również zwolnienia tzw. mieszane, a więc przedmiotowo-podmiotowe, w których zwalnia się określony przedmiot opodatkowania, którego doprecyzowanie następuje jednak z użyciem kryteriów podmiotowych (np. budynki lub ich części będące w posiadaniu gminy).²⁸ W orzecznictwie przeważa jednak pogląd, wedle którego

28 Za dopuszczalnością tego rodzaju zwolnień opowiada się L. Etel – zob. L. Etel, *Uchwały podatkowe..., op. cit.*, s. 155 i nast.

tego rodzaju zwolnienia nie są dopuszczalne.²⁹ Skrajnym przykładem takiego sposobu myślenia jest wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 stycznia 2013 r.,³⁰ w którym wskazano, że „Dokonując interpretacji art. 7 ust. 3 u.p.o.l. stwierdzić należy, iż zawarte w tym przepisie sformułowanie inne «zwolnienia przedmiotowe» może dotyczyć tylko i wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności czy też przejawiających określone cechy. Przy czym przedmiot ten winien być tak określony, aby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika. Oznacza to, że cechy przedmiotu, muszą zostać określone w przepisie w ten sposób, żeby dotyczyły potencjalnie/hipotetycznie nieoznaczonego indywidualnie podatnika.” W świetle powołanego poglądu, o ile na podstawie zapisu uchwały możliwe jest zidentyfikowanie konkretnych podatników, którzy ze zwolnienia będą korzystali, to zwolnienie nie ma charakteru przedmiotowego. Otóż problem polega na tym, czego nie zauważył chyba Sąd orzekający we wskazanej sprawie, że ostatecznie ze zwolnienia podatkowego zawsze korzysta podatnik. Dlatego każde zwolnienie, nawet zapisane w sposób przedmiotowy, ostatecznie odnosi się do konkretnych osób, które władają przedmiotami opodatkowania. Czy zasadne jest więc aż tak daleko idące stanowisko, wedle którego analiza pod kątem zgodności uchwały z art. 7 ust. 3 u.p.o.l. powinna być prowadzona nie tylko na gruncie samego brzmienia jej zapisów, ale powinna też obejmować potencjalny krąg beneficjentów tego zwolnienia? Czy dla przykładu zwolnienie z podatku od nieruchomości budynków i ich części oraz gruntów związanych z ochroną przeciwpożarową jest zwolnieniem o charakterze przedmiotowym, skoro na terenie danej gminy w istocie korzysta z niego wyłącznie jeden podatnik, którym jest ochotnicza straż pożarna? W mojej ocenie jest to zwolnienie przedmiotowe bez względu na krąg podmiotów, które mogą z niego korzystać.

Należy także podkreślić, że o ile organy nadzoru nad działalnością uchwałodawczą rad gmin dotyczącą spraw podatkowych, jakimi są regionalne izby obrachunkowe powszechnie kwestionują zwolnienia

29 Por. np. wyroki NSA z dnia: 3 grudnia 2014 r. (II FSK 2833/12), LEX nr 1643659; 13 czerwca 2014 r. (II FSK 1574/12), Lex nr 1511545; 12 czerwca 2014 r. (II FSK 1529/12), Lex nr 1504680.
30 I SA/GI 18/12, Lex nr 1295859.

przedmiotowo-podmiotowe,³¹ to jednak nie odnosi się to do uchwał wprowadzających zwolnienia stanowiące pomoc publiczną. Tymczasem z pomocą taką mamy do czynienia wtedy, gdy jest ona udzielana podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą. W zasadzie każde zwolnienie wprowadzane uchwałą rady gminy, które stanowi pomoc publiczną, ma ze swej natury charakter przedmiotowo-podmiotowy, a więc w istocie powinno być przez organy nadzoru oraz sądy administracyjne kwestionowane. Takie zwolnienia były i są wprowadzane np. na podstawie krajowych rozporządzeń Rady Ministrów regulujących zasady udzielania pomocy w ramach niektórych kategorii wyłączeń grupowych.³² Akt ten zawiera szereg warunków, które należy spełnić, aby ze zwolnienia skorzystać, z których część odnosi się wprost do podmiotu (np. uzależnienie wysokości zwolnienia od kategorii przedsiębiorcy, dokonanie przez niego zgłoszenia zamiaru skorzystania z pomocy, zobowiązanie się przez niego do pokrycia określonej części kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą). Jak wskazuje praktyka, nie kwestionuje się jednak zwolnień, z których korzystają przedsiębiorcy i które w szczegółowych warunkach ich stosowania wprost nawiązują np. do ich kategorii (mali, średni), byleby tylko sam zapis zwolnienia nie nawiązywał do podmiotu (np. zwalnia się budynki i ich części stanowiące nowe inwestycje). To, że taką nową inwestycją, co wynika z dalszych zapisów uchwały, ma zrealizować przedsiębiorca, już nikomu nie przeszkadza.

Reasumując, tak radykalne jak zaprezentowane w powołanym wyroku WSA w Gliwicach podejście do przepisów upoważniających rady gmin do wprowadzania zwolnień podatkowych nie jest uzasadnione. Przedmiotowy charakter zwolnienia powinien być oceniany przede wszystkim na płaszczyźnie języka, w którym zostało ono sformułowane. Skoro zwolnienie oznacza wyłączenie obowiązku zapłaty podatku, to jego beneficjentem zawsze jest określony podmiot. W przypadku zwolnień stanowiących pomoc publiczną ich zastosowanie ograniczone jest nie tylko przedmiotowo – przesłankami wynikającymi wprost z uchwały

31 Zob. M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011, s. 111-119.

32 Obowiązujące rozporządzenie Rady Ministrów z dnia z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną oraz pomoc na infrastrukturę lokalną.

czy też szczegółowych regulacji z zakresu pomocy publicznej – ale i podmiotowo. Tego rodzaju zwolnienia są bowiem adresowane wyłącznie do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Określone w krajowych i unijnych przepisach szczególnych zasady stosowania uchwał odnoszące się do beneficjenta pomocy nie zmieniają tego, że zwolnienie ujęte w sposób przedmiotowy w uchwale rady gminy w dalszym ciągu ma taki charakter i mieści się w zakresie udzielonego radzie gminy ustawowego upoważnienia.

3.2.3. Ulgi wprowadzane w drodze uchwał rad gmin

Ulgi podatkowe wprowadzane uchwałami rad gmin opierają się zasadniczo na mechanizmie polegającym na obniżeniu stawki podatku. Preferencje te realizowane są w oparciu o następujące podstawy prawne:

- a) art. 6 ust. 3 u.p.r. stanowiący podstawę do obniżenia przez radę gminy średniej ceny skupu żyta ustalonej w komunikacie Prezesa GUS, przyjmowanej jako podstawa obliczania podatku rolnego;
- b) art. 13e u.p.r., zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzać nie tylko zwolnienia, ale i inne niż określone w ustawie ulgi przedmiotowe;
- c) art. 4 ust. 5 u.p.l., na podstawie którego rada gminy może obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna ogłaszaną w komunikacie Prezesa GUS, przyjmowaną jako podstawa obliczenia podatku leśnego na obszarze gminy;
- d) art. 5 ust. 2-4 u.p.o.l. zgodnie z którym przy określaniu wysokości stawek podatku od nieruchomości, o których mowa w ust. 1 pkt 1-3, rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania z uwzględnieniem określonych ustawowo przedmiotowych kryteriów, takich jak: rodzaj przedmiotu opodatkowania, lokalizacja, rodzaj zabudowy czy sposób wykorzystania gruntu;
- e) art. 10 ust. 2 u.p.o.l., który stanowi podstawę do różnicowania stawek podatku od środków transportowych dla niektórych kategorii przedmiotów opodatkowania, z uwzględnieniem takich kryteriów jak: wpływ środka transportowego na środowisko naturalne, rok produkcji albo liczba miejsc do siedzenia.

- f) art. 19 pkt 1 i pkt 4 u.p.o.l. stanowiące podstawę do różnicowania wysokości stawek opłat lokalnych: targowej, miejscowej, uzdrowskiej, od posiadania psów oraz reklamowej.

Najszerzy zakres ma upoważnienie, o którym mowa w art. 13e u.p.r. Jego ogólna konstrukcja w istocie prowadzi do wniosku, iż rada gminy w zakresie podatku rolnego może w drodze uchwały wprowadzić ulgi polegające na zmniejszeniu podstawy opodatkowania lub bezpośrednim obniżeniu kwoty podatku. Zauważyć przy tym należy, iż ustawa o podatku rolnym w szerokim zakresie posługuje się konstrukcją ulgi podatkowej polegającej na obniżeniu kwoty podatku np. dla gruntów położonych na terenach podgórskich i górskich, gdzie podatek obniża się o 30% lub 60% (art. 13b), czy też w przypadku zastosowania ulgi inwestycyjnej, która pozwala na odliczeniu od należnego podatku rolnego 25% udokumentowanych nakładów inwestycyjnych (art. 13 ust. 2).

Ograniczeniem przy wprowadzaniu w drodze uchwał ulg w podatku rolnym jest ich przedmiotowy charakter. W zakresie tej problematyki zastosowanie znajdują rozważania przedstawione w odniesieniu do zwolnień podatkowych. Zasadniczo więc ulga o charakterze przedmiotowym powinna mieć taką konstrukcję, w której w sposób bezpośredni nie nawiązuje się do podmiotu, który będzie jej beneficjentem.

Mając na uwadze wskazywany w doktrynie charakter ulgi, która może polegać na obniżeniu stawki podatku, za takąową można uznać także różnicowanie stawek podatków i opłat uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Rada gminy obowiązana jest do określenia w drodze uchwały wysokości obowiązujących na jej terenie stawek podatków i opłat lokalnych. Od tego obowiązku należy odróżnić uprawnienie do różnicowania ich wysokości w ramach ustawowo określonych kategorii przedmiotów opodatkowania. Zatem, o ile rada gminy określa stawki w ramach ustawowych kategorii przedmiotów opodatkowania, to realizuje swój ustawowy obowiązek w tym zakresie. Natomiast różnicowanie wysokości stawek w ramach wskazanych kategorii, które prowadzi do wprowadzenia stawki wyższej oraz niższej, może być uznane w zakresie określenia niższej stawki za rodzaj ulgi podatkowej. W istocie jest to bowiem obniżenie stawki podatku.

Pewne wątpliwości powstają natomiast w zakresie dopuszczalności różnicowania stawek opłat lokalnych. Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie opłaty miejscowej, uzdrowiskowej, targowej oraz od posiadania psów nie przewidują aktualnie wprost regulacji, która takie uprawnienie dla rad gmin by wprowadzała. Jednakże z ogólnej normy art. 19 ust. 1 u.p.o.l., wedle którego rady gmin określają wysokość stawek, wywodzi się uprawnienie do ich różnicowania.³³

Docelowo jednak, celem wyeliminowania wątpliwości w tym zakresie, należałoby ukształtować uprawnienia rad gmin na analogicznych zasadach jak w przypadku podatku od nieruchomości czy podatku od środków transportowych.³⁴ Postulat ten jedynie w części realizuje zmiana art. 19 u.p.o.l., która weszła w życie we wrześniu br.³⁵ W przepisie tym dodaje się pkt 4, który wprost umożliwi różnicowanie wysokości stawek opłaty reklamowej z uwzględnieniem lokalizacji oraz wielkości lub rodzaju tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego. W mojej ocenie nowelizacja ta nie powinna być argumentem za stanowiskiem, wedle którego wobec braku analogicznego przepisu w zakresie pozostałych opłat lokalnych ich stawki nie mogą być różnicowane. Chodziło raczej o wskazanie wprost w ustawie kryteriów, wg których może być różnicowana wysokość stawek opłaty reklamowej.

Na tle wskazanego wyżej zakresu upoważnień dla rad gmin do wprowadzania ulg podatkowych należy zauważyć, iż pozbawienie ich uprawnienia do wprowadzania, przede wszystkim w podatku od nieruchomości, tego rodzaju preferencji w formie innej niż obniżenie stawki podatku lub opłaty jest, w mojej ocenie, niczym nieuzasadnionym ograniczeniem samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Jakie jest racjonalne uzasadnienie pozbawienia rad gmin prawa np. do zmniejszenia kwoty podatku lub stawki o 50%, czy obniżenia podatku o 1000 zł rocznie na każde nowo utworzone miejsce pracy? Pytanie to jest tym bardziej uzasadnione, że w podatku rolnym ustawodawca jednak przewidział uprawnienie do wprowadzania ulg podatkowych w innej postaci niż obniżenie ceny żyta, ale nie zdecydował się

33 Por. L. Etel, *Uchwały podatkowe...*, op. cit., s. 131 oraz np. wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 stycznia 2014 r. (I SA/Łd 1027/13), Lex nr 1417261.

34 Zob. L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 138-139.

35 Zmiana wprowadzona ustawą z dnia 24 kwietnia 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu (Dz.U. z 2015 r. poz. 774).

na przeniesienie tożsamej regulacji do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, co miałyby szczególne uzasadnienie w zakresie podatku od nieruchomości. **Realizując postanowienia EKSL oraz czyniąc zadość art. 168 Konstytucji RP, należałoby więc rozważyć nadanie wprost radom gmin uprawnienia do wprowadzania ulg podatkowych innych niż obniżenie stawek w następstwie wprowadzenia ich różnicowania, również w innych daninach niż podatek rolny.** Jest to tym bardziej zasadne w odniesieniu do udzielanych przez gminy preferencji podatkowych stanowiących pomoc publiczną, a które w wielu przypadkach są uzależnione od wysokości poniesionych na terenie danej gminy przez przedsiębiorcę nakładów. Jeżeli np. wysokość tzw. pomocy regionalnej związanej z nowymi inwestycjami lub tworzeniem nowych miejsc pracy zależna jest od kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, to przedsiębiorca, który poniósł koszty w wysokości np. 1.000.000 zł i ma prawo do uzyskania pomocy odpowiadającej 50% tej kwoty, powinien uzyskać klasyczną ulgę podatkową. Polegałaby ona na pomniejszeniu kwoty należnego podatku o 500.000 zł. Tymczasem w aktualnie obowiązującym stanie prawnym, w mojej ocenie w sposób sztuczny, wspomnianą ulgę uznaje się za zwolnienie podatkowe, które zresztą nie odpowiada wartości poniesionych kosztów, gdyż zgodnie z § 14 ust. 4 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. pomocy udziela się do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym przekroczono maksymalne intensywności lub wartości pomocy. W każdym więc przypadku przedsiębiorca nie wykorzysta pełnego limitu przysługującej mu pomocy. **To właśnie przede wszystkim zasady przyznawania preferencji podatkowych stanowiących pomoc publiczną przemawiają za nadaniem radom gmin kompetencji do wprowadzania ulg podatkowych, które z zasady polegałyby na odliczeniu od podatku.** Zasadne jednak byłoby, w kontekście dość złożonych zasad udzielania pomocy publicznej, szczegółowe określenie zasad i form ulg, które w tym zakresie miałyby być udzielane przez gminy, co jest możliwe w stosownych aktach wykonawczych.³⁶

36 Aktualnie szczegółowe zasady udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości w ramach tzw. wyłączeń grupowych reguluje rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r.

3.2.4. Zaniechanie ustalania lub poboru podatku rolnego

Specyficznym uprawnieniem gminnych organów podatkowych, które aktualnie występuje wyłącznie na gruncie podatku rolnego, jest możliwość zaniechania ustalenia lub poboru tegoż podatku. Jak stanowi art. 13c ust. 1 u.p.r. „W razie wystąpienia klęski żywiołowej, która spowodowała istotne szkody w budynkach, ziemiopłodach, inwentarzu żywym lub martwym albo w drzewostanie, przyznaje się podatnikom ulgi w podatku rolnym przez zaniechanie jego ustalania albo poboru w całości lub w części, w wysokości zależnej od rozmiarów strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym”.³⁷ W przypadku zaistnienia wskazanej w powołanym przepisie klęski żywiołowej działający z wniosku podatnika organ podatkowy wydaje decyzję, w której dokonuje zaniechania ustalania lub poboru podatku stosownie do rozmiarów poniesionych strat. Zaniechanie ustalania ma miejsce w sytuacji, w której wniosek o przyznanie ulgi zostanie złożony jeszcze przed ustaleniem zobowiązania na dany rok podatkowy. Z kolei zaniechanie poboru jest stosowane w tych przypadkach, w których wniosek dotyczy już istniejącego zobowiązania podatkowego.

Zaniechanie ustalania lub poboru podatku rolnego jest limitowane rozmiarem strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym. Mając na uwadze kryteria klasyfikacyjne dotyczące preferencji podatkowych, jest to instytucja o złożonym charakterze. W szczególności w przypadku zaniechania poboru podatku w całości w istocie dochodzi do zniesienia obowiązku podatkowego, co w skutkach zbliża tę instytucję do zwolnienia podatkowego. Gdy natomiast zaniechanie poboru odnosi się do części zobowiązania, mamy do czynienia ze skutkami właściwymi dla ulgi podatkowej, albowiem dochodzi do zmniejszenia, a nie zniesienia obciążenia ciężącego na podatniku. Poza ramy klasyfikacyjne wychodzi natomiast zaniechanie ustalania zobowiązania, które w skutkach zbliżone jest do wyłączenia od opodatkowania. W sytuacji, w której organ po-

37 Instytucja ta pozostanie również po nowelizacji wskazanego przepisu, która będzie obowiązywała od 1 stycznia 2016 r. W brzmieniu wynikającym z ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1045) przepis ten stanowi, że „W przypadku wprowadzenia stanu klęski żywiołowej, o którym mowa w ustawie z dnia 18 kwietnia 2002 r. o stanie klęski żywiołowej (Dz.U. z 2014 r. poz. 333 i 915), organ podatkowy może przyznać podatnikowi ulgę w podatku rolnym przez zaniechanie jego ustalania albo poboru w całości lub w części, w wysokości zależnej od rozmiarów strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym”.

datkowy odstępuje od ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego stosowną decyzją, nie dochodzi bowiem w ogóle do powstania tegoż zobowiązania. Jednak analizowany przepis pozwala także na zaniechanie ustalenia zobowiązania jedynie w części, a więc w praktyce oznacza jedynie obniżenie zobowiązania i zbliża tę instytucję do klasycznej ulgi podatkowej, która nie znosi, lecz obniża wysokość obciążenia z tytułu podatku.

3.2.5. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych

Normatywną definicję pojęcia „ulga w spłacie zobowiązań podatkowych” można wyprowadzić z przepisów o.p. Ma ona charakter opisowy, gdyż rozdział 7a o.p. tak właśnie zatytułowany, wymienia poszczególne instytucje, które mieszczą się w tym pojęciu (odroczenie, rozłożenie na raty, umorzenie).³⁸ W tym kontekście wskazać należy dwie zasadnicze cechy ulg w spłacie: indywidualny oraz uznaniowy charakter. W odniesieniu do tego pierwszego elementu już w literaturze międzywojennej ulgi w spłacie nazywano także ulgami indywidualnymi, podkreślając, że mogą być udzielane w indywidualnych przypadkach na wniesione podanie.³⁹ Innym istotnym elementem, który w tym kontekście należy podkreślić, jest zindywidualizowany adresat ulgi.

Obowiązujący katalog ulg w spłacie zobowiązań podatkowych składa się z trzech instytucji wskazanych w art. 67a § 1 o.p.:

- a) odroczenia terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w odrębnej decyzji wydanej na podstawie art. 53a o.p.,
- b) rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w odrębnej decyzji wydanej na podstawie art. 53a o.p.,
- c) umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej.

38 R. Dowgier, *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych*, (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 565.

39 J. Weinfeld, *Daniny, podatki, opłaty, cła, akcyzy skarbowości polskiej*, t. 2, Warszawa 1937, s. 33.

Najdalej idącą pod względem dogodności dla podatnika ulgą jest umorzenie, będące nieefektywnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, w którym związek publicznoprawny, reprezentowany przez właściwy organ podatkowy, dobrowolnie rezygnuje z przysługujących mu należności w całości lub w części. W przypadku odroczenia terminu i rozłożenia na raty nie ulega modyfikacji wysokość zobowiązania podatkowego. W tej pierwszej sytuacji następuje natomiast przesunięcie w czasie obowiązku zapłaty, a w drugiej – przesunięcie w czasie terminu płatności z jednoczesnym podziałem należności na części, z których każda ma wyznaczony inny termin jej uiszczenia.⁴⁰ Są to więc instrumenty mające na celu zapewnienie dogodności spłaty zobowiązania, przez co stanowią rodzaj preferencji podatkowej w zdefiniowanym już wcześniej na potrzeby niniejszego opracowania rozumieniu.

Ułgi w spłacie zobowiązań podatkowych zaliczane są do preferencji o charakterze uznaniowym, co wyraża się w użytych przez ustawodawcę sformułowaniu „organ podatkowy może”. Uznanie jest formułą działania unormowaną w przepisach prawnych powszechnie obowiązujących, polegającą na upoważnieniu organów podatkowych do dokonania wyboru spośród dopuszczalnych – w świetle stosowanego przepisu prawnego oraz ustalonego stanu faktycznego sprawy indywidualnej – konsekwencji następstw prawnych.⁴¹ W przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych uznanie to pojawia się na etapie wyboru następstw prawnych, w przypadku stwierdzenia istnienia przesłanek stosowania tych ulg. Przesłanki te w odniesieniu do ulg stosowanych z wniosku mają charakter pojęć niedookreślonych: „ważny interes podatnika”, „interes publiczny”. Są to więc klauzule generalne, które odsyłają do ocen pozaprawnych, a ich treść wypełniana jest w praktyce przez orzecznictwo sądów administracyjnych.⁴²

Ułga w spłacie zobowiązania podatkowego w postaci umorzenia może być stosowana także z urzędu, bez stosownego wniosku złożonego

40 R. Dowgier, *Ułgi w spłacie...*, *op. cit.*, s. 567.

41 J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005, s. 32. Zob. także R. Dowgier, *Uznanie w prawie podatkowym*, „Przegląd Naukowy Disputatio” 2011, t. XII.

42 Szerzej na temat przesłanek stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych zob. L. Etel, *Szerzej do art. 22 o.p.*, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz Lex*, 5. wyd., Warszawa 2013, s. 294 i nast.

przez zainteresowanego. W tym przypadku ustawodawca w art. 67d § 1 o.p. posłużył się kazuistycznym określeniem przesłanek stosowania tej preferencji. Generalnie są to sytuacje uzasadnione trwałym brakiem wypłacalności podatnika lub jego następców prawnych albo też zbyt niską, w aspekcie kosztów egzekucji, kwotą zaległości.⁴³ Wśród ustawowych przesłanek umorzenia z urzędu wskazuje się więc przypadki, gdy:

- a) zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne;
- b) kwota zaległości podatkowej nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym;
- c) kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym;⁴⁴
- d) podatnik zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 5.000 zł, i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

Należy podkreślić, o czym będzie szerzej mowa w kolejnej części opracowania, iż w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych ustawodawca przewiduje specyficzne zasady ich udzielania w odniesieniu do wnioskodawców, którzy prowadzą działalność gospodarczą (art. 67b o.p.). Mają one wymiar materialnoprawny związany z weryfikacją dopuszczalności udzielenia ulgi i jej odpowiednią klasyfikacją (ulga nie stanowi pomocy publicznej, stanowi pomoc *de minimis* lub pomoc publiczną). Z kolei w zakresie proceduralnym nakłada się na wnioskodawców ubiegających się o pomoc *de minimis* lub pomoc publiczną do-

43 R. Dowgier, *Ulg w spłacie...*, *op. cit.*, s. 572.

44 Przesłanka ta zostanie zmodyfikowana z dniem 1 stycznia 2016 r. na mocy ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649). W nowym brzmieniu art. 67d § 1 pkt 3 stanowi, iż umorzeniu z urzędu podlega kwota zaległości podatkowej, jeżeli nie została zaspokojona w zakończonym lub umorzonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym albo sąd oddalił wnioszek o ogłoszenie upadłości.

datkowe obowiązki, które wynikają z art. 37 u.p.p.p.⁴⁵ i są związane z wymogami formalnymi wniosku o ulgę.

Końcowo podnieść należy, iż udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w niektórych przypadkach opiera się nie tylko na regulacjach ordynacji podatkowej, ale także innych ustaw. W zakresie podatków i opłat lokalnych znaczenie może mieć w tym zakresie przede wszystkim ustawa z dnia 16 września 2011 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi. Zgodnie z jej art. 32 udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a i art. 67b § 1 pkt 3 lit. a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, przedsiębiorcom prowadzącym działalność gospodarczą na obszarze gmin lub miejscowości wskazanych w stosownym rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie wykazu gmin lub miejscowości poszkodowanych w wyniku wystąpienia powodzi, następuje na wniosek przedsiębiorcy złożony w terminie do dnia 31 grudnia roku następującego po roku, w którym wystąpiła powódź. Wskazana regulacja modyfikuje więc zasady udzielania ulg w spłacie stanowiących pomoc publiczną udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia, wprowadzając ograniczenie terminu do złożenia wniosku.

W ujęciu historycznym należy jeszcze odnotować, iż szczególną podstawę prawną do udzielania umorzeń stanowiących pomoc publiczną zawiera art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych innych ustaw. Umożliwia on umorzenie przez organ gminy zaległości z tytułu podatku od nieruchomości należnego za okres od dnia 1 stycznia 2001 r. od gruntów, budowli i budynków zajętych przez przedsiębiorcę prowadzącego działalność gospodarczą na terenie strefy na podstawie zezwolenia, który zawarł przed dniem 1 stycznia 2001 r. umowę, porozumienie lub list intencyjny, którego stroną jest gmina, na terenie której położone są grunty, budowle lub budynki, w którym gmina zobowiązała się zwolnić tego przedsiębiorcę z podatku od nieruchomości. M.in. umorzenie zaległości podatkowych z tego tytułu, dokonane po dniu, w którym nastąpiło poniesienie kosztów inwestycyjnych kwalifikujących

45 Kwestie te będą przedmiotem szczegółowych rozważań w części 5 opracowania dotyczącej udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w świetle przepisów o pomocy publicznej.

się do objęcia pomocą publiczną, stanowi regionalną pomoc publiczną na wspieranie nowych inwestycji. W praktyce jednak wskazany przepis nie znajduje już zastosowania.

3.2.6. Zwolnienia i ulgi ustawowe

Ustawy regulujące podatki i opłaty lokalne zawierają bardzo szeroki katalog zwolnień i ulg podatkowych. Ponadto należy zauważyć, iż zwolnienia w odniesieniu do tych świadczeń mogą wynikać także z ustaw szczególnych. Odpowiednie odesłania w tym zakresie zawiera art. 1b u.p.o.l., który wskazuje na trzy kategorie zwolnień dotyczące:

- a) kościołów i związków wyznaniowych uregulowane w ustawach regulujących ich funkcjonowanie, w szczególności w ustawie z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej.⁴⁶ Regulacje w tym zakresie są tożsame dla wszystkich tego rodzaju podmiotów i opierają się na zwolnieniach w zakresie podatków i opłat lokalnych. Z tego punktu widzenia wadliwe jest wskazanie w art. 1b ust. 1 u.p.o.l., że korzystają one nie tylko ze zwolnień, ale i ulg podatkowych;⁴⁷
- b) przedmiotów opodatkowania zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej uregulowane w art. 10 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw;⁴⁸
- c) gruntów i budynków wchodzących w skład nieruchomości przeznaczonych na budowę dróg publicznych, nabytych odpowiednio na własność lub w trwały zarząd Skarbu Państwa oraz przekazanych Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad lub właściwych jednostek samorządu terytorialnego, stosowane na podstawie art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 10 kwietnia

46 Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1169 ze zm.

47 Zob. szerzej B. Pahl, *Majątek kościołów i innych związków wyznaniowych – zasady opodatkowania*, Olsztyn 2008.

48 Dz.U. Nr 188, poz. 1840 ze zm. Szerzej w przedmiocie tego zwolnienia zob. R. Dowgier, *Zwolnienie, którego nie ma – specjalne strefy ekonomiczne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2004, nr 1.

2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych.⁴⁹

Poza wyżej wymienionym wyjątkami zwolnienia i ulgi w zakresie podatków i opłat lokalnych uregulowane są w ustawach szczegółowego prawa podatkowego, które regulują konstrukcję poszczególnych świadczeń. Zasadniczą cechą zwolnień określonych tymi aktami jest to, że mają one, co do zasady, automatyczny charakter, a więc nie wymagają celem ich zastosowania wydawania decyzji podatkowych. Zasada ta znajduje w całości zastosowanie na gruncie zwolnień z podatku od nieruchomości (art. 7 u.p.o.l.), podatku od środków transportowych (art. 12 u.p.o.l.), opłaty miejscowej i uzdrowskiej (art. 17 ust. 2 u.p.o.l.), opłaty reklamowej (art. 17a ust. 5 u.p.o.l.), opłaty targowej (art. 16 u.p.o.l.), opłaty od posiadania psów (art. 18a u.p.o.l.) oraz podatku leśnego (art. 7 u.p.l.). W przypadku podatku rolnego ustawodawca obok zwolnień mających automatyczny charakter (art. 12 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz pkt 8-12 u.p.r.) przewidział także stosowanie ich na wniosek, na podstawie wydanej w tym zakresie przez organ podatkowy decyzji. Decyzje te nie mają charakteru uznaniowego, co oznacza, że zwolnienie jest stosowane w każdym przypadku spełnienia ustawowo określonych warunków. Jednak rozstrzygnięcia te mają konstytutywny charakter, co oznacza, że pomimo spełnienia ustawowych przesłanek zastosowania zwolnienia, brak wniosku, a co za tym idzie decyzji, uniemożliwia jego stosowanie. Zwolnienia są bowiem stosowane dopiero od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono wniosek (art. 13 ust. 3 u.p.r.). Taka ich konstrukcja oznacza, że podstawą do zastosowania zwolnienia nie jest ustawa, a decyzja organu podatkowego.

Biorąc pod uwagę charakter ustawowych zwolnień od podatku, można stwierdzić, iż występują w tym zakresie rozwiązania mające charakter podmiotowy (np. z opłaty miejscowej i uzdrowskiej dotyczące osób niewidomych i ich przewodników – art. 17 ust. 2 pkt 3 u.p.o.l.), przedmiotowy (np. z podatku od środków transportowych dotyczące pojazdów zabytkowych – art. 12 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.), jak i mieszany (np. w zakresie podatku od nieruchomości dotyczące prowadzących zakłady pracy chronionej lub zakłady aktywności zawodowej, w zakresie

49 Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 687 oraz z 2014 r. poz. 40.

przedmiotów opodatkowania zgłoszonych wojewodzie, jeżeli zgłoszenie zostało potwierdzone decyzją w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej lub zakładu aktywności zawodowej albo zaświadczeniem oraz zajętych na prowadzenie tego zakładu – art. 7 ust. 2 pkt 4 u.p.o.l.).

Ulgi ustawowe stosowane w zakresie podatków i opłat lokalnych mają bardzo niejednorodny charakter. W pierwszej kolejności należy wskazać, iż w tradycyjnym ujęciu polegającym na obniżeniu kwoty podatku występują one przede wszystkim w podatku rolnym. Klasycznym przykładem takiej preferencji jest uregulowana w art. 13 u.p.r. ulga inwestycyjna, która pozwala podatnikowi na odliczenie od należnego podatku rolnego 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych. Ulga ta stosowana jest po złożeniu przez podatnika stosownego wniosku, ale w konstrukcji podatku rolnego występują również ulgi mające charakter automatyczny i niewymagające wydawania w ich przedmiocie decyzji (np. ulga dla gruntów położonych na terenach podgórskich i górskich uregulowana w art. 13b u.p.r.).

Przykładem ustawowej ulgi podatkowej polegającej na obniżeniu stawki podatku jest uregulowane w art. 4 ust. 3 u.p.l. obniżenie o 50% stawki podatku leśnego dla lasów ochronnych oraz lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych.⁵⁰

Rodzajem ulgi podatkowej polegającej na obniżeniu stawki podatku jest także wynikające z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. zróżnicowanie stawek dotyczących budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Analizując przepisy ustawy, można stwierdzić, iż ustawodawca wprowadził rozwiązanie, wedle którego obowiązuje podstawa, określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., maksymalna stawka podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej wynosząca w roku 2015 r. 23,13 zł od 1 m² powierzchni użytkowej. Jednakże dla określonych rodzajów działalności gospodarczej ustawo-

50 Po nowelizacji ustawy o podatku leśnym wchodzącej w życie z początkiem 2016 r. stawka ta nie będzie już obejmowała lasów ochronnych.

dawca przewidział niższe, preferencyjne stawki maksymalne, które dotyczą budynków lub ich części:

- a) zajętych na prowadzenie działalności w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym – 10,80 zł od 1 m² powierzchni użytkowej;
- b) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń – 4,70 zł od 1 m² powierzchni użytkowej.

Wskazane różnicowanie prowadzi do sytuacji, w której określone grupy podatników korzystają z niższych stawek podatkowych, a różnicowanie w tym zakresie powiązane jest z prowadzoną przez nie działalnością gospodarczą. W konsekwencji np. dla budynków związanych z prowadzeniem działalności handlowej ustawodawca przewiduje stawkę maksymalną na poziomie o ponad 100% wyższą niż w przypadku, gdy przedmiotem tej działalności jest obrót kwalifikowanym materiałem siewnym. Z kolei przy działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych stawka maksymalna określona jest na poziomie ok. 1/5 stawki podstawowej.

Zastosowane przy zróżnicowaniu stawki we wskazanych przypadkach kryteria, związane z rodzajem prowadzonej działalności oraz skutki zastosowania przypisanych dla tych działalności stawek pozwalają je uznać za rodzaj ustawowej ulgi polegającej na obniżeniu stawki podatku, chociaż oczywiście teoretycznie, skoro są to jedynie stawki maksymalne, to nie można wykluczyć ich zrównania w konkretnych uchwałach rad gmin, z zachowaniem progu na poziomie stawki dla świadczeń zdrowotnych. W praktyce jednak uchwały rad gmin określające stawki dla wskazanych kategorii przedmiotów opodatkowania utrzymują ich preferencyjną wysokość w porównaniu do zasadniczego poziomu opodatkowania budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Należy jednak podkreślić, iż zarówno ustawowe zróżnicowanie stawek w ramach wskazanych kategorii, jak i ewentualne określanie ich przez rady gmin na różnym poziomie nie będzie stanowiło pomocy publicznej. Konstrukcję ustawową należy uznać za element systemu podatkowego, który nie ma charakteru selektywnego, gdyż różnicowanie

wynikające z art. 5 ust. 1 u.p.o.l. obowiązuje na terenie całego kraju. Z kolei określenie stawki dla wskazanych kategorii przedmiotów opodatkowania przez właściwą radę gminy, o czym już wspomniano, nie może być uznane za preferencję podatkową.

Instytucją, która powinna być klasyfikowana jako ulga podatkowa, jest zwrot podatku od środków transportowych, który dokonywany jest na podstawie art. 11a u.p.o.l. Jest to bez wątpienia preferencja podatkowa, albowiem jego celem jest doprowadzenie do sytuacji, gdy określone podmioty obciążone są niższym podatkiem lub podatek ten nie jest w ogóle od nich realizowany.⁵¹ Podatnikom, którzy wykorzystują środki transportu dla wykonywania przewozów w transporcie kombinowanym na terytorium Polski, przysługuje zwrot zapłaconego podatku od tych środków. Kwota zwrotu uzależniona jest od liczby jazd wykonanych przez środek transportu w przewozie koleją w danym roku i może wynosić do 25% do 100% kwoty rocznego podatku. Zwrot zapłaconego w danym roku podatku dokonywany jest na wniosek podatnika.

Wskazana instytucja w zakresie skutków ekonomicznych może być zbliżona do ulgi, gdy zwrot nie jest całkowity lub zwolnienia od podatku, gdy dokonywany jest w 100%. Jednak jeżeli uwzględnić wyróżnione w doktrynie cechy tych instytucji, to zwrot podatku od środków transportowych stanowi ulgę podatkową polegającą na obniżeniu kwoty podatku.

Podobne do wyżej wskazanych skutki ekonomiczne należy wiązać z uregulowaną w art. 17a ust. 6 u.p.o.l. instytucją polegającą na prawie do zaliczenia kwoty zapłaconego podatku od nieruchomości na poczet opłaty reklamowej należnej od tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego. Konsekwencją zastosowania tego mechanizmu jest albo zmniejszenie kwoty opłaty reklamowej, albo w ogóle jej brak, o ile wysokość podatku od nieruchomości jest równa lub wyższa tej opłacie. Jest to więc ulga podatkowa, gdyż – podobnie jak zwrot podatku od środków transportowych – prowadzi do bezpośredniego zmniejszenia kwoty opłaty reklamowej.

51 Por. M. Popławski, *Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie*, Warszawa 2009, s. 62.

3.3. Problem klasyfikacji poszczególnych rodzajów preferencji jako form udzielania pomocy publicznej

Na tle analizy omówionych we wcześniejszej części opracowania regulacji prawnych stanowiących podstawę do stosowania preferencji w zakresie podatków i opłat lokalnych pojawia się zasadniczy problem z ich odpowiednim klasyfikowaniem w kontekście pomocy publicznej. Rzecz sprowadza się do pytania, w przypadku których ze wskazanych preferencji może wystąpić pomoc publiczna? Trudność w odpowiedzi na to pytanie bierze się przede wszystkim z problemu definiowana pomocy jako takiej, a więc ogólnego jedynie charakteru przesłanek wskazanych w art. 107 ust. 1 TFUE. Po drugie, nie można nie zauważyć, iż wątpliwości wynikają także z kształtu krajowych przepisów podatkowych, które zasadniczo nie przesądzają w sposób jednoznaczny, czy dany środek o charakterze podatkowym stanowi, a nawet czy może potencjalnie stanowić pomoc publiczną. Jeżeli więc zarówno w zakresie stanowienia, jak i stosowania lokalnego prawa podatkowego w odniesieniu do preferencji podatkowych konieczne jest uwzględnienie zasady reglamentacji pomocy publicznej, to podstawowym problemem jest to, że nie do końca wiadomo, które z preferencji taką pomoc mogą stanowić. Stan tej niepewności w pełni oddaje treść art. 67b § 1 pkt 1 o.p., który stanowi, że udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą może nie stanowić pomocy publicznej, ale może równie dobrze stanowić taką pomoc lub też stanowić pomoc *de minimis*. W istocie więc przepis ten niczego nie rozstrzyga, ale jednak przynajmniej sygnalizuje konieczność rozważenia, czy na jego podstawie nie będzie udzielona pomoc publiczna. Odpowiadające treści art. 67b § 1 pkt 1 o.p. pytania powinien sobie postawić organ podatkowy w przypadku stosowania wobec podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą każdej innej preferencji podatkowej. Analogiczne podejście jest też właściwe przy stanowieniu miejscowego prawa podatkowego w formie uchwał podatkowych.

Regulacje ustaw podatkowych zasygnalizowany problem traktują w sposób mało precyzyjny. W tym zakresie można wyróżnić trzy rozwiązania:

- a) wskazanie wprost, iż w przypadku danej preferencji mamy do czynienia z pomocą publiczną;
- b) wskazanie, iż udzielenie preferencji może potencjalnie być pomocą publiczną;
- c) brak jakichkolwiek odniesień w zakresie danej preferencji do problematyki pomocy publicznej.

Racjonalne byłoby przyjęcie założenia, wedle którego, jeżeli ustawodawca w odniesieniu do niektórych kategorii preferencji podatkowych wskazuje, iż stanowią lub mogą one stanowić pomoc publiczną, oznacza to, że przy jego milczeniu taka pomoc nie wchodzi w grę. Jednakże ta prosta zasada w polskiej rzeczywistości nie znajduje zastosowania.

Analiza przepisów ustaw regulujących konstrukcję podatków i opłat lokalnych, a także ordynacji podatkowej pozwala stwierdzić, iż dla niektórych kategorii preferencji podatkowych ustawodawca wprost przesądza o tym, iż stanowią one pomoc publiczną. Z taką sytuacją mamy do czynienia w przypadku zwolnienia z podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego przedsiębiorstw o statusie centrum badawczo-rozwojowego (art. 7 ust. 2 pkt 5a u.p.o.l., art. 12 ust. 2 pkt 5a u.p.r. oraz art. 7 ust. 6 u.p.l.). Zgodnie z tymi przepisami zwolnienie to stanowi pomoc *de minimis*, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*. Już tylko na marginesie należy zauważyć, iż powołane rozporządzenie nie obowiązuje i zostało zastąpione rozporządzeniem Nr 1407/2013.⁵² Każde to postawić pytanie, czy celem eliminacji takich przypadków w przyszłości nie byłoby wystarczające ogólne powołanie się na przepisy dotyczące pomocy *de minimis*? Odpowiedź w tym zakresie nie może być jednak twierdząca, co wynika wprost z § 6 rozporządzenia Komisji (UE) Nr 1407/2013. Zgodnie z nim, w przypadku zamiaru przyznania pomocy *de minimis* państwo członkowskie powinno podać wyraźne odniesienie do tego rozporządzenia, podając jego tytuł oraz odniesienie się do jego publikacji w Dzienniku Urzędowym Unii

52 Aktualizacja odesłania do stosownego rozporządzenia nastąpi z dniem 1 stycznia 2016 r., co nie zmienia faktu, iż do tej daty przepisy ustawy odsyłają do aktu, którego w obrocie prawnym nie ma – por. nowelizacja art. 7 ust. 6a u.p.o.l. wprowadzona ustawą z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1045).

Europejskiej. Zatem w tych przypadkach, w których na podstawie aktu normatywnego lub decyzji następuje udzielenie pomocy *de minimis*, powinny one zawierać bezpośrednie odesłanie do wskazanego rozporządzenia wraz z podaniem jego tytułu i miejsca publikacji. Zastrzeżenie to nie dotyczy jednak przepisów kompetencyjnych, na podstawie których wydaje się tego rodzaju akty. Zatem np. w art. 67b o.p. stanowiącym podstawę do wydawania decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, czy w art. 20c oraz 20d u.p.o.l., które współkształtują uprawnienie rad gmin do wprowadzania preferencji w drodze uchwał, możliwe jest odniesienie się do pomocy *de minimis* bez szczegółowego odesłania do powołanego rozporządzenia. To decyzja bowiem i uchwała, a nie przepisy ustawy będą stanowiły podstawę do udzielania pomocy i tam powinno znaleźć się odpowiednie odwołanie.

Należy zauważyć, iż wskazanie w ustawie wprost, iż dana preferencja stanowi pomoc publiczną wcale nie oznacza, że w przypadku innych przewidzianych tym aktem preferencji pomoc nie występuje. Znakomitym przykładem takiej sytuacji jest ustawa o podatku rolnym, na gruncie której aktualnie tylko jedno ze zwolnień podatkowych klasyfikuje się jako pomoc *de minimis*. Tymczasem pomoc publiczna w rolnictwie udzielana jest także w przypadku innych przewidzianych w tej ustawie zwolnień i ulg. Teza ta znajduje potwierdzenie w nowelizacji tej ustawy, która wejdzie w życie z początkiem 2016 r.⁵³ Zgodnie z nowym brzmieniem art. 12 ust. 12 u.p.r.:

„Zwolnienie i ulga, o których mowa w:

- 1) ust. 1 pkt 4–6 i ust. 6, stanowią pomoc *de minimis* w rolnictwie, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym (Dz. Urz. UE L 352 z 24.12.2013, str. 9);
- 2) ust. 2 pkt 5a, stanowi pomoc *de minimis*, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcyj-

53 Zmiana wynika z ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1045).

nowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* (Dz. Urz. UE L 352 z 24.12.2013, str. 1).”

Ponadto nowelizacja dodała nowy art. 13f, w którym rozstrzygnięto, iż ulga inwestycyjna stanowi pomoc na inwestycje w rzeczowe aktywa trwale lub wartości niematerialne i prawne w gospodarstwach rolnych powiązane z produkcją podstawową produktów rolnych zgodnie z warunkami ustanowionymi w rozporządzeniu Komisji (UE) Nr 702/2014 z dnia 25 czerwca 2014 r. uznającym niektóre kategorie pomocy w sektorach rolnym i leśnym oraz na obszarach wiejskich za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁵⁴ lub pomoc w ramach programu pomocowego notyfikowanego Komisji Europejskiej. Z kolei ulga z tytułu wystąpienia kłęski żywiołowej (art. 13c) oraz ewentualne ulgi wprowadzane w drodze uchwał rad gmin, co wynika wprost ze znowelizowanych przepisów, stanowią pomoc *de minimis* w rolnictwie, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) Nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym.

Wprowadzenie do ustawy o podatku rolnym z początkiem 2016 r. wskazanych regulacji nie oznacza, że ulgi i zwolnienia, których one dotyczą, aktualnie nie stanowią pomocy publicznej. Znakomitym przykładem tego, jak wiele wątpliwości wiąże się ze stosowaniem preferencji ustawowych w sytuacji, gdy nie wiadomo, czy stanowią pomoc publiczną, jest zwolnienie z podatku rolnego związane z nabyciem gruntów na utworzenie lub powiększenie gospodarstwa rolnego (art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r.). Ustawa o podatku rolnym aktualnie nie wskazuje, iż ta preferencja stanowi pomoc publiczną, ale taką pomocą ona jest. Wniosek taki można wywieść z lektury wyjaśnienia dostępnego na stronie internetowej Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi, datowanego na dzień 30 grudnia 2013 r.,⁵⁵ z którego wynika, że od dnia 1 stycznia 2014 r. „ulgi w podatku rolnym udzielne na podstawie przepisów art. 12 ust. 4 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym z tytułu nabycia użytków rolnych będą stosowane w formule pomocy *de minimis*.” W tym

54 Dz.Urz. UE L 193 z 1.7.2014.

55 Dostępne na stronie: <http://www.minrol.gov.pl>

kontekście trzeba byłoby więc postawić pytanie, w jakiej formule zwolnienie i ulga związana z nabyciem gruntów były stosowane przed tą datą? Nie sposób jest bowiem przyjąć, iż preferencja ta stała się formą udzielania pomocy publicznej dopiero 1 stycznia 2014 r. Jest to przykład rozwiązania, w którym milczenie ustawodawcy wcale nie oznacza, iż dana preferencja nie jest pomocą publiczną.

Podobnie rzecz się ma ze stosowanym z urzędu umorzeniem zaległości podatkowej w oparciu o art. 67d § 1 pkt 3 o.p., który jako przesłankę stosowania tej instytucji wskazuje sytuację, w której kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym. Aktualnie ordynacja podatkowa przy umorzeniach z urzędu nie wspomina o tym, iż mogą one stanowić pomoc publiczną. Tymczasem w nowelizacji, która wejdzie w życie z początkiem 2016 r., w art. 67d dodaje się § 4 w brzmieniu „W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 3, organ podatkowy może umorzyć zaległość podatkową, jeżeli umorzenie nie będzie stanowiło pomocy publicznej lub będzie stanowiło pomoc *de minimis* w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*.”⁵⁶

Innym przykładem przepisu, który w praktyce może stanowić podstawę udzielania pomocy publicznej, a czego nie przewidują obowiązujące regulacje prawne, jest art. 48 o.p. Stanowi on podstawę do odraczania niektórych kategorii terminów przewidzianych w prawie podatkowym, w tym terminu do złożenia deklaracji podatkowej. Skutkiem odroczenia takiego terminu może być również przesunięcie w czasie terminu płatności podatku. Ponadto zgodnie z § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach,⁵⁷ „Jeżeli obowiązek zapłaty podatku jest związany z obowiązkiem złożenia deklaracji w rozumieniu art. 3 pkt 5 ustawy, a termin do złożenia deklaracji został odroczony przez organ podatkowy lub przedłużony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, odsetki za zwłokę są naliczane, począwszy od dnia na-

56 Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649).

57 Dz.U. Nr 165, poz. 1373 ze zm.

stępnego po upływie terminu, do którego odroczone lub przedłużono termin do złożenia deklaracji.”

W konsekwencji skutek zastosowania instytucji, o której mowa w art. 48 o.p., jest dokładnie taki sam jak w przypadku odroczenia terminu płatności. Zatem przepis ten powinien przewidywać ewentualność w postaci udzielenia w następstwie jego zastosowania pomocy publicznej.⁵⁸ Jest to kolejny przykład potwierdzający tezę, wedle której **istnienie lub potencjalne istnienie pomocy publicznej powinno wynikać wprost z przepisów ustawy. Należy więc dokonać przeglądu ustawodawstwa pod tym kątem i wyraźnie taką możliwość zasygnalizować.** W innym przypadku może to prowadzić do daleko idących konsekwencji związanych z tym, że podmiot udzielający pomocy nie ma świadomości jej udzielania, co może wiązać się z potencjalnym obowiązkiem jej zwrotu. Świadczyć może o tym przykład zwolnienia z podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., dotyczącego budynków, budowli i zajętych pod nie gruntów na obszarze części lotniczych lotnisk użytku publicznego. Ustawa nie wskazuje, iż to zwolnienie jest pomocą publiczną, więc stosowane ono było/jest poza tą formułą. Tymczasem powstałe wątpliwości, co do kwalifikowania tej preferencji jako pomocy publicznej podniosła gmina Zabierzów, która złożyła stosowną skargę do Komisji Europejskiej, wskazując, iż udzielanie zwolnienia może być nielegalną pomocą publiczną.⁵⁹ Ostatecznie więc Komisja Europejska może stwierdzić, że stosowanie tego zwolnienia bez notyfikacji naruszało art. 108 ust. 3 TFUE.

Bezpośrednie wskazanie w akcie normatywnym, iż dana preferencja stanowi pomoc publiczną, możliwe jest także na gruncie uchwał podatkowych rad gmin. Zasadą jest bowiem, iż poprawnie skonstruowana uchwała w zakresie zwolnień podatkowych lub wprowadzająca różnicowanie stawek podatkowych wprost wskazuje, że preferencje te stanowią pomoc publiczną. Jeżeli jest to pomoc *de minimis*, uchwała powinna zawierać wprost odesłanie do rozporządzenia Komisji (UE) Nr 1407/2013.

58 Zob. L. Etel (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Poplawski, S. Pre-snarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 416-417.

59 <http://www.podatki.abc.com.pl/czytaj/-artykul/ke-analizuje-skarge-dot-zwolnienia-lotnisk-z-podatku-od-nieruchomosci>

Wskazana jasna reguła oparta na zasadzie, wedle której z przepisów aktu normatywnego można wprost wywieść, czy dana preferencja jest pomocą publiczną, powinna być standardem. W praktyce jest jednak wyjątkiem. Zasadą jest natomiast taki sposób kształtowania przepisów stanowiących podstawę stosowania oraz stanowienia preferencji podatkowych, w których jedynie sygnalizuje się, iż mogą one stanowić pomoc publiczną, nie przesądzając, czy nią są. Jest to i tak lepsze rozwiązanie niż milczenie prawodawcy w tym zakresie. Przykładem takich rozwiązań, oprócz powołanego już art. 67b § 1 pkt 1 o.p., są m.in.:

- a) art. 20b u.p.o.l., zgodnie z którym, jeżeli uchwała rady gminy w sprawie zwolnień z podatków i opłat uregulowanych w tej ustawie przewiduje udzielanie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej;
- b) art. 20c u.p.o.l., który zastrzega, iż uchwała, w której różnicuje się stawki podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych oraz opłat lokalnych, jeżeli przewiduje udzielenie pomocy publicznej, to pomoc ta jest udzielana jako pomoc *de minimis*;
- c) art. 13e u.p.r. w świetle którego „Rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzać inne zwolnienia i ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej”;
- d) art. 7 ust. 3 u.p.l. w brzmieniu tożsamym z powyższym, z tym zastrzeżeniem, iż nie odnosi się do ulg podatkowych.

Poczynione wyżej rozważania pozwalają stwierdzić, iż w przypadku preferencji podatkowych, które mogą stanowić pomoc publiczną, zasadne jest wskazanie w akcie normatywnym, który stanowi podstawę ich udzielania wprost, przynajmniej, że mogą one stanowić pomoc publiczną. W tych przypadkach, w których nie ma wątpliwości co do takiej klasyfikacji preferencji, akt normatywny powinien nie tylko wskazywać, iż jest to pomoc publiczna, ale również wskazywać formułę, w której może być udzielana (np. pomoc *de minimis*). Należy przy tym

uniknąć, tam gdzie to jest możliwe,⁶⁰ powoływania wprost w przepisach krajowych bezpośrednio stosowanych aktów prawa unijnego, co zapobiegnie sytuacji, w której konieczne jest dostosowywanie przepisów krajowych do odpowiednich zmian w przepisach unijnych. Wykluczy to także występujące aktualnie sytuacje, w których przepisy krajowe odsyłają do już nieobowiązujących aktów prawa UE.

3.4. Zakres pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych udzielanej przez gminy

3.4.1. Uwagi ogólne

Jednym z istotnych elementów systemu udzielania pomocy publicznej jest jej monitorowanie. Obejmuje ono, zgodnie z art. 31 ust. 1 u.p.p.p., gromadzenie, przetwarzanie i przekazywanie informacji o udzielonej pomocy publicznej, w szczególności jej rodzajach, formach i wielkości oraz przestrzeganie krajowego limitu skumulowanej kwoty pomocy *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie. Organami monitorującymi udzielanie pomocy są w Polsce: Prezes UOKiK, a w zakresie pomocy publicznej w rolnictwie i rybołówstwie – Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi. Są oni zobowiązani, w oparciu o szczegółowe sprawozdania i informacje przygotowywane przez podmioty udzielające pomocy, do sporządzania rocznych sprawozdań z udzielanej pomocy publicznej.⁶¹ Przekazywane są one Prezesowi UOKiK z wykorzystaniem Systemu Monitorowania i Harmonogramowania Pomocy Publicznej SHRIMP, mającego postać aplikacji udostępnianej w sieci teleinformatycznej. Z kolei obowiązki sprawozdawcze w zakresie pomocy w sektorze rolnictwa i rybołówstwa realizowane są z wykorzystaniem aplikacji System Rejestracji Pomocy Publicznej (SRPP). W przypadku jednostek samorządu teryto-

60 Aktualnie nie jest to możliwe w zakresie pomocy *de minimis*, gdy dany akt normatywny stanowi bezpośrednią podstawę udzielania pomocy.

61 Sprawozdania Prezesa UOKiK dostępne są za pośrednictwem strony internetowej: https://uokik.gov.pl/raporty_i_analazy2.php W przypadku ministra właściwego do spraw rolnictwa i rozwoju wsi sprawozdania składane za kolejne lata dostępne są na stronie internetowej Sejmu RP (www.sejm.gov.pl). W kolejnych latach oznaczone były one w następujący sposób: za rok 2011 (Sejm VII kadencji, druk nr 967), za 2012 (Sejm VII kadencji, druk nr 2039), za 2013 (Sejm VII kadencji, druk nr 3067).

rialnego sprawozdania przekazywane są za pośrednictwem właściwej regionalnej izby obrachunkowej (art. 32 ust. 4 u.p.p.p.).

W oparciu o dane uzyskane w związku z realizacją przez podmioty udzielające pomocy obowiązków sprawozdawczych, Prezes UOKiK oraz minister właściwy do spraw rolnictwa opracowują i przedstawiają Radzie Ministrów corocznie sprawozdania zawierające wyniki monitorowania pomocy publicznej w roku poprzednim (art. 36 ust. 1 u.p.p.p.). W przypadku Prezesa UOKiK sprawozdania te sporządzane są odrębnie dla pomocy *de minimis* oraz dla pozostałych rodzajów pomocy.

Ponadto art. 33a u.p.p.p. zobowiązuje Prezesa UOKiK do ewidencjonowania aktów prawa miejscowego, które stanowią programy pomocowe stanowiące podstawę do udzielania pomocy publicznej wyłączonej z notyfikacji.

Wskazane wyżej zasady prowadzenia sprawozdawczości w odniesieniu do pomocy publicznej umożliwiają w pewnym stopniu ustalenie zakresu, w jakim udzielają jej gminy. Szczegółowe dane przedstawione w tej części opracowania uzyskano bezpośrednio, w trybie dostępu do informacji publicznej, od Prezesa UOKiK oraz ze sporządzanych przez niego i ministra właściwego do spraw rolnictwa za lata 2011-2013 sprawozdań. Jednakże struktura tych danych nie w każdym przypadku pozwalała na określenie szczegółowych form pomocy udzielanej przez gminy. W szczególności określenie przypadków, w których w gminach funkcjonują uchwały będące podstawą udzielania zwolnień stanowiących pomoc publiczną, czy też wprowadzające różnicowanie stawek stanowiące pomoc *de minimis*, byłoby możliwe w inny sposób. Wymagałoby to analizy kolejnych roczników urzędowych promulgatorów, w których są publikowane, co zważywszy na liczbę gmin w Polsce, byłoby zadaniem trudnym. W związku z tym na potrzeby prezentowanych rozważań wykorzystano ankietową metodę badawczą, w której poszczególne gminy udzielały informacji na temat funkcjonujących na ich terenie uchwał stanowiących podstawę udzielania pomocy publicznej. Zaprezentowane niżej dane oparto o ankiety uzyskane od 755 pracowników gminnych organów podatkowych.

Generalnie należy wskazać, iż zakres pomocy publicznej udzielanej przez gminy w formie preferencji podatkowych w wymiarze kwotowym

jest mniejszy niż w przypadku preferencji udzielanych przez państwowe organy podatkowe, co obrazuje poniższe zestawienie.

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

Kategoria podmiotu / podstawa prawna	2011	2012	2013	Suma końcowa
IZBY SKARBOWE	90 250,21	61 902,52	55 437,81	207 590,54
ustawa z dnia 29.08.1997 r. - Ordynacja podatkowa	90 250,21	61 902,52	55 437,81	207 590,54
URZĘDY CELNE	212 368 811,25	916 777,59	568 130,54	213 853 719,38
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
URZĘDY MIAST I GMIN	277 169 262,51	230 007 551,72	241 741 805,65	748 918 619,88
Ustawa z dn.02.10.2003 o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonom. 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
URZĘDY SKARBOWE	1 717 476 985,42	1 811 269 209,55	1 956 522 471,53	5 485 268 666,50
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
Suma końcowa	2 207 105 309,39	2 042 255 441,38	2 198 887 845,53	6 448 248 596,30

Źródło: R. Dowgier, Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowanie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Raport z badań empirycznych, Białystok 2014, s. 52, http://pomocpubliczna.uwb.edu.pl/wp-content/uploads/2014/08/R_Dowgier.pdf

Na tle powyższego zestawienia należy zauważyć, iż w ujęciu wartości pomocy publicznej udzielanej w Polsce w formie preferencji podatkowych dominują te z nich, które stosowane są na podstawie ustaw o podatkach dochodowych. Wydaje się oczywiste, że stosowanie zwolnień czy ulg w tych podatkach jest w wymiarze ekonomicznym dużo większe niż w zakresie podatków i opłat lokalnych. Wiąże się to z różnicą w poziomie obciążeń tymi świadczeniami. Jednakże w kategorii preferencji, która jest porównywalna w odniesieniu do państwowych, jak i samorządowych organów podatkowych, a więc ulg w spłacie stosowanych na podstawie przepisów ordynacji podatkowej, widoczna jest dominacja gmin. Duża dysproporcja w tym zakresie wynika jednak z tego, iż w przypadku państwowych organów podatkowych dominują ulgi w spłacie inne niż umorzenie zaległości podatkowych, w przypadku których wartość pomocy jest znacznie mniejsza niż przy umorzeniach. Z kolei w gminach dominują właśnie umorzenia zaległości podatkowych, co obrazuje poniższe zestawienie.

Tabela 2. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiące pomoc publiczną udzielane przez gminne organy podatkowe w latach 2011-2013

Lp.	Forma pomocy	Liczba decyzji			Przybliżona wartość pomocy brutto (w mln zł)		
		2011	2012	2013	2011	2012	2013
1.	Umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę	4169	4252	4163	50,5	44,2	47,2
2.	Umorzenie odsetek od zaległości podatkowej	619	677	686	3,0	5,3	4,9
3.	Odroczenie terminu płatności podatku	960	943	989	1,6	2,0	1,6
4.	Odroczenie zapłaty zaległości lub zaległości z odsetkami za zwłokę	845	808	927	1,5	2,1	1,4
5.	Rozłożenie podatku na raty	615	591	587	0,4	0,5	0,6
6.	Rozłożenie na raty płatności zaległości podatkowej lub zaległości wraz z odsetkami	1479	1532	1625	6,6	4,1	3,9
	Razem	8687	8803	8977	63,6	58,2	59,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z UOKiK.

Należy także podkreślić, że podobnie jak w przypadku pomocy udzielanej na podstawie ustaw czy też uchwał podejmowanych przez rady gminy, w zakresie ulg w spłacie zobowiązań dominuje pomoc *de minimis*.

Tabela 3. Przeznaczenie pomocy udzielanej przez gminne organy podatkowe w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w latach 2011-2013

Lp.	Przeznaczenie pomocy	Liczba decyzji			Wartość pomocy brutto (w mln zł)		
		2011	2012	2013	2011	2012	2013
1.	Pomoc <i>de minimis</i>	18222	13344	14532	159,4	118,2	127,6
2.	Pomoc <i>de minimis</i> w sektorze transportu drogowego	976	1097	1140	2,3	3,0	2,5
3.	Pomoc <i>de minimis</i> stanowiąca rekompensatę za realizację usług w ogólnym interesie gospodarczym	0	0	24	0	0	0,4

Pomoc publiczna w formie preferencji w zakresie podatków i opłat lokalnych

4.	Pomoc inwestycyjna dla małych i średnich przedsiębiorstw	22	13	13	0,3	0,07	0,06
5.	Pomoc na zatrudnienie dla małych i średnich przedsiębiorstw	0	0	1	0	0	0,006
6.	Pomoc stanowiąca rekompensatę za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym	12	14	10	0,001	0,001	0,1
7.	Pomoc regionalna na tworzenie nowych miejsc pracy związanych z daną inwestycją	57	0	0	14,0	0	0
8.	Pomoc regionalna na zatrudnienie	23	47	57	11,8	19,5	18,8

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z UOKiK.

Mając powyższe na uwadze, kolejność dalszych rozważań oparto właśnie na praktycznym znaczeniu poszczególnych kategorii pomocy publicznej udzielanej przez gminy. Największe znaczenie ma w tym zakresie pomoc *de minimis*. Inne rodzaje pomocy udzielanej poza sektorem rolnictwa i rybołówstwa w wymiarze jej wartości stanowią mniejsze, ale jednak znaczące wsparcie. Marginalne znaczenie ma natomiast pomoc udzielana we wskazanych sektorach, której szczegółowe formy jak i zakres jest przy tym trudny do ustalenia ze względu na bardzo ogólny charakter danych udostępnianych w tym zakresie w sprawozdaniach ministra właściwego do spraw rolnictwa.

3.4.2. Pomoc *de minimis*

Biorąc pod uwagę kryterium liczby gmin udzielających pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych, należy przyjąć, iż podstawowym rodzajem pomocy jest pomoc *de minimis*. Ze sprawozdań Prezesa UOKiK za lata 2011–2013 wynika, iż liczba tych gmin była następująca: w 2011 r. – 1514, w 2012 r. – 2108, w 2013 r. – 2207. Zatem dostrzeżalny jest w tym zakresie na przestrzeni ostatnich lat znaczący wzrost. Ponad 2200 gmin udzielających w 2013 r. pomocy *de minimis* w kontekście ogólnej liczby gmin w Polsce w tym okresie (2479)⁶² oznacza, iż było to prawie 90% tych jednostek.

62 Dane wg dokumentu GUS, *Powierzchnia i ludność w przekroju terytorialnym w 2013 r.*, s. 34, http://stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/_powierzchnia_i_ludnosc_przekroj_terytoriaalny_2013.pdf

W raportach podano dane liczbowe dotyczące wysokości udzielanych w skali roku przez gminy form pomocy w postaci subsydiów podatkowych. Pod tym pojęciem rozumie się wsparcie finansowe przedsiębiorców w formie m.in.:

- zwolnienia podatkowego,
- odliczenia od podatku,
- obniżki lub zmniejszenia, powodującego obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku,
- umorzenia zaległości podatkowej wraz z odsetkami oraz samych odsetek.

Ponadto odrębną grupę (tzw. grupa C2 „miękkie kredytowanie”) stanowią odroczenia i rozłożenie na raty płatności należności publicznonprawnych (podatków, opłat, składek, kar, kosztów egzekucyjnych). W związku z tym, wobec braku możliwości wyodrębnienia w ramach tej kategorii pomocy odnoszącej się wyłącznie do podatków i opłat lokalnych, dane te nie są – z punktu widzenia prowadzonych rozważań – miarodajne.

Zestawienie dotyczące pomocy *de minimis* udzielanej przez gminy wg podstawy prawnej oraz form przedstawia poniższa tabela.

Na jej tle należy zauważyć, iż wartość pomocy *de minimis* udzielanej przez gminy w formie zwolnień podatkowych, obniżek stawek oraz umorzeń w kolejnych latach wynosiła odpowiednio: w 2011 r. – 162 mln zł, w 2012 r. – 120,7 mln zł oraz w roku 2013 – 131,5 mln zł. Mając na uwadze liczbę gmin udzielających pomocy, daje to w kolejnych latach uśrednioną, przybliżoną wartość pomocy na każdą z nich w wysokości: 2011 r. – 107.000 zł, 2012 r. – 57.258 zł, 2013 r. – 59.583 zł.

Tabela 4. Wartość pomocy *de minimis* (w mln zł) udzielanej przez gminy wg podstawy prawnej oraz głównych form

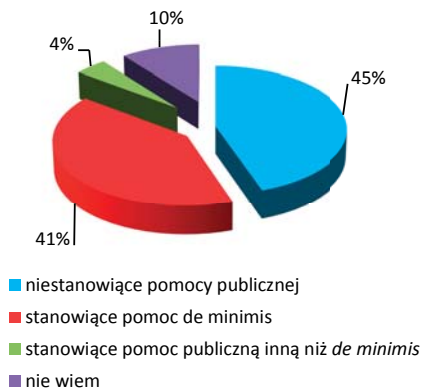
Lp.	Główna podstawa prawna	Główne formy	2011	2012	2013
1.	Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych	- zwolnienie z podatku - obniżka lub zmniejszenie powodujące obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku	102,5	63,4	70,7
2.	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa	- umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami - rozłożenie na raty płatności zaległości podatkowej lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami	59,5	57,3	60,8
Razem			162,0	120,7	131,5

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów Prezesa UOKiK o pomocy *de minimis* udzielanej w Polsce przedsiębiorcom w latach 2011-2013

Dane źródłowe odnoszą się do podstawowych form udzielania pomocy *de minimis* przez gminy w formie uchwał podatkowych oraz indywidualnych decyzji. Te pierwsze dotyczą zwolnień od podatku oraz obniżonych stawek podatkowych. Natomiast na podstawie ordynacji podatkowej wydawane są decyzje w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. W tym zakresie należy podkreślić znaczącą wielkość udzielanej przez gminne organy podatkowe pomocy. Raporty wskazują bowiem całkowity poziom pomocy *de minimis* udzielanej przez nie na podstawie ordynacji podatkowej w kolejnych latach na poziomie: 2011 r. – 68,9 mln zł, 2012 r. – 73,0, 2013 r. – 84,2 mln zł. Z tego wywieść należy, iż gminy udzielają w Polsce zdecydowanej większości pomocy w oparciu o tę postawę prawną, ale udział ten jednak w ogólnej wartości pomocy publicznej stale maleje (wynosił on w przybliżeniu: w 2011 r. – 86%, w 2012 r. – 78%, w 2013 r. – 72%). Ponadto z badań ankietowych wynika, iż w przypadku stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą pomoc *de minimis* zdecydowanie dominuje nad innymi rodzajami pomocy, co obrazuje poniższy diagram.

Diagram 3. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych udzielane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast)

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

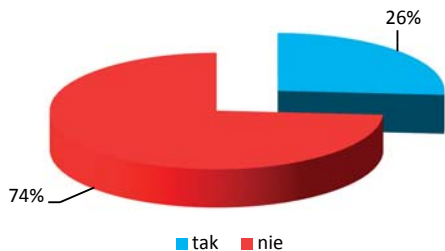


Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Raporty Prezesa UOKiK nie pozwalają na ustalenie, w zakresie jakich podatków rady gmin wprowadzały zwolnienia podatkowe oraz obniżały stawki podatkowe oraz jaka była skala tego zjawiska. Danych w tym zakresie dostarczają jednak badania ankietowe.

Diagram 4. Zwolnienia w podatku od nieruchomości stanowiące pomoc *de minimis*, wprowadzane w drodze uchwał rad gmin

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



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Diagram 5. Zwolnienia w podatku od środków transportowych stanowiące pomoc *de minimis*, wprowadzane w drodze uchwał rad gmin

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*?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

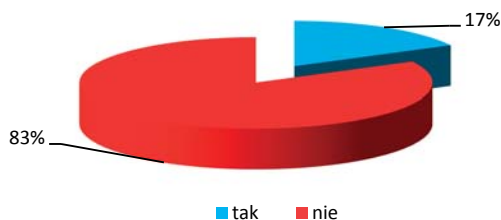
Powyższe zestawienia prowadzą do wniosku, iż zasadniczą część zwolnień wprowadzanych przez gminy w ramach formuły *de minimis* stanowiły te, których przedmiotem był podatek od nieruchomości. Natomiast jedynie w niewielkim zakresie wprowadzano zwolnienia w podatku od środków transportowych, co jednak należy tłumaczyć, jak się wydaje, dużo mniejszym znaczeniem fiskalnym i mniejszą powszechnością tego świadczenia. Za względnie duży należy uznać wśród ankietowanych gmin odsetek (26%) tych z nich, które wprowadziły zwolnienia *de minimis* w zakresie podatku od nieruchomości.

Wśród drugiej grupy subsydiów podatkowych stosowanych przez gminy w oparciu o ustawę o podatkach i opłatach lokalnych należy wyróżnić obniżenie stawki podatku. Jak wskazują poniższe zestawienia, ta preferencja stosowana jest rzadziej niż zwolnienia podatkowe. Jednocześnie największe znaczenie ma na gruncie podatku od nieruchomości. Zastanawiające może być natomiast, iż z badań ankietowych wynika, że różnicowanie stawek w formule *de minimis* stosowane jest częściej w zakresie opłat lokalnych niż podatku od środków transportowych. W zasadzie w zakresie tychże opłat można założyć, iż chodziło o opłatę targową, gdyż jest ona świadczona przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Wydaje się, że rady gmin, niejako z ostrożności, mając na uwadze brzmienie art. 20c u.p.o.l., uznają różnicowanie stawek opłaty targowej za pomoc *de minimis*. Różnicowanie takie w oparciu o kryterium sprzedawanego towaru, miejsca dokonywania sprzedaży,

czy zajmowanej na sprzedaż powierzchni jest powszechną praktyką. Powołany przepis nie zastrzega, że każde tego rodzaju różnicowanie jest pomocą *de minimis*, ale że stanowi takową, tylko o ile uchwała rady gminy przewiduje udzielenie pomocy publicznej.

Diagram 6. Różnicowanie stawek podatku od nieruchomości stanowiące pomoc *de minimis*, wprowadzane w drodze uchwał rad gmin

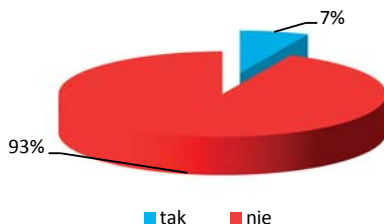
Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca niższe stawki podatku od nieruchomości, z których korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, a które stanowiły pomoc *de minimis*?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Diagram 7. Różnicowanie stawek podatku od środków transportowych stanowiące pomoc *de minimis*, wprowadzane w drodze uchwał rad gmin

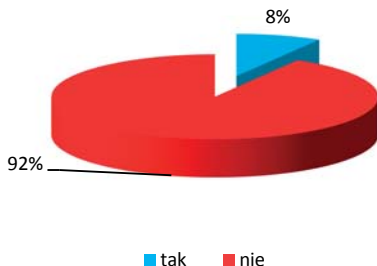
Czy na terenie gminy w roku 2012 lub 2013 obowiązywała uchwała wprowadzająca niższe stawki podatku od środków transportowych, z których korzystały podmioty prowadzące działalność gospodarczą, a które stanowiły pomoc *de minimis*?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Diagram 8. Różnicowanie stawek opłat lokalnych stanowiące pomoc *de minimis*, wprowadzane w drodze uchwał rad gmin

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*?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

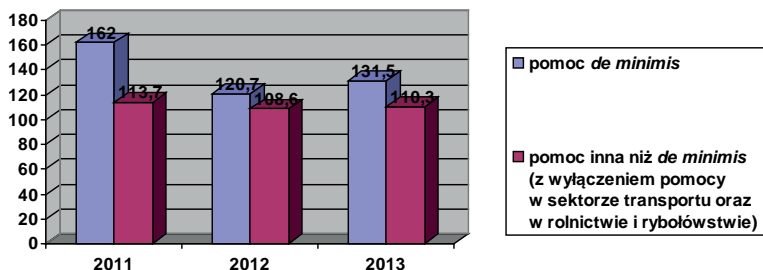
W świetle przedstawionych danych nie może budzić wątpliwości, że pomoc *de minimis* jest najczęściej stosowanym rodzajem pomocy publicznej w praktyce gminnych organów podatkowych, czego przyczyną jest przede wszystkim stosunkowo prosty tryb udzielania tego rodzaju pomocy, ale także to, że jej uzyskanie nie wymaga od beneficjenta wnoszenia wkładu własnego i wskazania przeznaczenia pomocy.

3.4.3. Pomoc publiczna inna niż *de minimis* oraz inna niż pomoc w sektorze rolnictwa i rybołówstwa

Na tle zaprezentowanych danych dotyczących pomocy *de minimis* w ujęciu liczby gmin udzielających innych form pomocy widoczny jest znaczny dysonans. Z raportów Prezesa UOKiK wynika, iż w poszczególnych latach liczba gmin udzielających w formie subsydiów podatkowych pomocy innej niż *de minimis* była następująca: w roku 2011 – 129 gmin, w roku 2012 – 128 gmin, w roku 2013 – 142 gminy. Jednakże w aspekcie wartości udzielonej pomocy subsydia podatkowe stosowane poza formułą *de minimis* miały istotne znaczenie. Udzielana w kolejnych latach pomoc odpowiadała następującym wartościom: w roku 2011 – 113,7 mln zł, w roku 2012 – 108,6 mln zł oraz w roku 2013 – 110,3 mln zł. Biorąc pod uwagę uśrednioną, przybliżoną wartość tej pomocy przypadającą na jedną gminę, w kolejnych latach wynosiła ona: w 2011 r. –

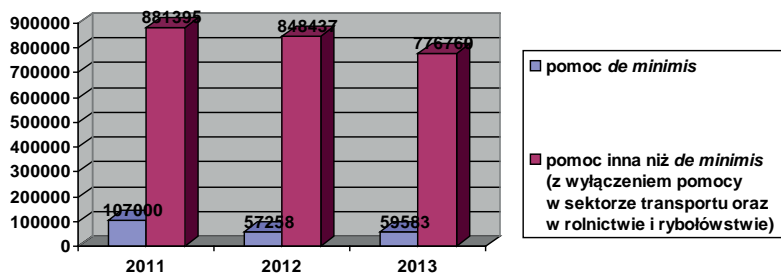
881.395 zł, w 2012 r. – 848.437 zł, w 2013 r. – 776.760 zł. Były to więc kwoty o wiele większe niż w przypadku udzielanej pomocy *de minimis*. Wskazane relacje obrazują poniższe wykresy.

Wykres 2. Pomoc publiczna udzielana w formie subsydiów podatkowych przez gminy w latach 2011-2013 (w mln zł)



Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów Prezesa UOKiK o pomocy publicznej oraz pomocy *de minimis* udzielanej w Polsce przedsiębiorcom w latach 2011-2013.

Wykres 3. Uśredniona wartość pomocy publicznej udzielanej w formie subsydiów podatkowych przez gminy w latach 2011-2013 (w przeliczeniu na gminę)



Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów Prezesa UOKiK o pomocy publicznej oraz pomocy *de minimis* udzielanej w Polsce przedsiębiorcom w latach 2011-2013.

Z przedstawionych zestawień należy wyprowadzić wniosek, iż formuła pomocy *de minimis*, która ograniczona jest limitem wartości, ale jednocześnie pozwala to na zmniejszenie przy jej udzielaniu obowiązków formalnych, z jednej strony prowadzi do wielości podmiotów jej udzielających, ale z drugiej przekłada się na relatywnie niską wartość tej pomocy w przeliczeniu na jedną gminę. Z kolei w przypadku pomocy innej

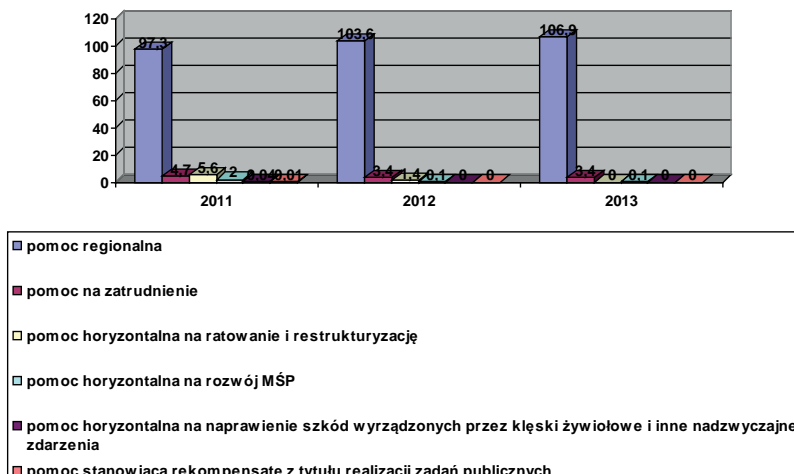
niż *de minimis* ograniczenia formalne determinują stosunkowo niewielką ilość gmin, które jej udzielają, ale przekłada się to na o wiele większą niż w przypadku pomocy *de minimis* wartość tej pomocy w przeliczeniu na jedną gminę.

Pomoc publiczna udzielana przez gminy w formie subsydiów podatkowych poza formułą *de minimis* może mieć różną formę i przeznaczenie, co obrazuje poniższa tabela.

Tabela 5. Wartość (w mln zł) udzielanej w latach 2011-2013 pomocy innej niż *de minimis* (z wyłączeniem sektora transportu oraz pomocy w rolnictwie i rybołówstwie) w formie preferencji podatkowych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast)

Lp.	przeznaczenie	forma	2011	2012	2013
1.	horyzontalna na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw	zwolnienie z podatku	2,0	0,1	0,1
2.	horyzontalna na zatrudnienie	zwolnienie z podatku	4,7	3,4	3,0
		obniżki lub zmniejszenie, powodujące obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku	-	-	0,4
3.	horyzontalna na ratowanie i restrukturyzację	umorzenie zaległości podatkowej	3,8	1,4	-
		rozłożenie na raty płatności zaległości podatkowej	1,8	-	-
4.	horyzontalna na naprawienie szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe i inne nadzwyczajne zdarzenia	umorzenie zaległości podatkowej	0,04	-	-
5.	regionalna	zwolnienie z podatku	93,1	99,2	102,8
		umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami	3,7	4,0	3,8
		obniżki lub zmniejszenie, powodujące obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku	0,5	0,4	0,3
6.	stanowiąca rekompensatę z tytułu realizacji zadań publicznych	zwolnienie z podatku	0,01	-	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów Prezesa UOKiK o pomocy publicznej udzielanej w Polsce przedsiębiorcom w latach 2011-2013.

Wykres 4. Przeznaczenie udzielanej przez gminy w latach 2011-2013 pomocy publicznej innej niż *de minimis*

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów Prezesa UOKiK o pomocy publicznej udzielanej w Polsce przedsiębiorcom w latach 2011-2013.

Powyższe zestawienie wskazuje, iż dominującym przeznaczeniem pomocy udzielanej przez gminy w wymiarze kwotowym była pomoc regionalna. Fakt ten powiązać należy z funkcjonującymi w analizowanym okresie rozporządzeniami Rady Ministrów,⁶³ na podstawie których rady gmin podejmowały uchwały dotyczące zwolnień w podatku od nieruchomości, a w późniejszym okresie także w podatku od środków transportowych. Uchwały takie przewidywały zwolnienia uzależnione od stworzenia nowej inwestycji lub nowych miejsc pracy limitowane wysokością poniesionych nakładów. Z doregulowania zasad udzielania pomocy regionalnej należy wywodzić zarówno zdecydowaną przewagę tej pomocy wśród innych przeznaczeń pomocy, jak i jej znaczną wartość.

Na podstawie danych udostępnianych przez Prezesa UOKiK, który zobowiązany jest prowadzić ewidencję aktów prawa miejscowego stanowiących podstawę udzielania pomocy publicznej,⁶⁴ możliwe jest

63 Szerzej na ten temat zob. rozdział 4.4.

64 https://uokik.gov.pl/ewidencja_aktow_prawa_miejscowego.php

ustalenie zarówno liczby, jak i przedmiotu tych uchwał. Były one podejmowane na podstawie kolejnych rozporządzeń Rady Ministrów:

- a) z dnia 4 sierpnia 2006 r. w sprawie udzielania przez gminy pomocy regionalnej na wspieranie nowych inwestycji lub tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją⁶⁵ – 2 uchwały, których przedmiotem były zwolnienia z podatku od nieruchomości;
- b) z dnia 23 lipca 2007 r. w sprawie udzielania przez gminy zwolnień od podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną⁶⁶ – 70 uchwał, które wprowadzały zwolnienia z podatku od nieruchomości;
- c) z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną⁶⁷ – 173 uchwały wprowadzających zwolnienia, w tym 14 uchwał przewidywało zwolnienia z podatku od środków transportowych.

Na tle powyższego wyraźnie widać wzrost zainteresowania gmin wprowadzaniem zwolnień stanowiących pomoc regionalną w oparciu o krajowe rozporządzenia Rady Ministrów. Ich znaczenia w działalności uchwałodawczej rad gmin nie sposób przecenić, skoro nie tylko wyłącza one obowiązek notyfikacji projektów programów pomocowych, ale zarazem przenoszą na grunt prawa polskiego wynikające z rozporządzeń Komisji zasady stosowania preferencji udzielanych w ramach tzw. wyłączeń grupowych. Z polskiej perspektywy o wiele prostsze wydaje się stosowanie aktów prawa krajowego, które są jednak bardziej precyzyjne niż przepisy unijne.

Nie można jednak wykluczyć, iż wskazane proporcje w zasadach udzielania pomocy innej niż *de minimis* ulegną pewnym zmianom w związku z wejściem w życie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dzie-

65 Dz.U. Nr 142, poz. 1017.

66 Dz.U. Nr 138, poz. 969.

67 Dz.U. Nr 146, poz. 927.

dziectwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną oraz pomoc na infrastrukturę lokalną. Wg stanu na dzień 15 września 2015 r. na jego podstawie podjęto już 69 uchwał przewidujących zwolnienia z podatku od nieruchomości, w tym w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej, a w trzech przypadkach w ramach operacyjnej pomocy publicznej na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną. To właśnie pojawienie się możliwości udzielania na podstawie rozporządzenia także pomocy operacyjnej⁶⁸ prowadzi do wniosku, iż może w przyszłości wzrosnąć również znaczenie tego rodzaju pomocy.

Analiza danych dotyczących aktów prawa miejscowego podjętych w oparciu o właściwe rozporządzenia krajowe wskazuje na niewielkie znaczenie w tym zakresie zwolnień wprowadzanych w zakresie podatku od środków transportowych. Było to zaledwie kilkanaście przypadków, co należy tłumaczyć specyfiką pomocy regionalnej, która związana jest z tworzeniem nowych inwestycji oraz miejsc pracy. Zasadniczo więc pomoc w tym zakresie związana jest ze zwolnieniami w zakresie podatku od nieruchomości, który obciążałby tworzone inwestycje.

Na podstawie raportów Prezesa UOKiK nie jest możliwe ustalenie liczby beneficjentów pomocy udzielanej przez gminy w formie subwencji podatkowych. Jednakże mając na uwadze, iż zasadniczym przeznaczeniem udzielanej pomocy jest pomoc regionalna, która ma wspierać rozwój określonych obszarów, można założyć, iż w niektórych przypadkach podjęte uchwały nie stały się ostatecznie podstawą do udzielenia pomocy. Wniosek taki znajduje potwierdzenie w danych dotyczących lat 2008-2009, które zawiera poniższa tabela.

68 Celem pomocy operacyjnej jest zmniejszenie bieżących wydatków ponoszonych przez przedsiębiorstwa. Pomoc operacyjna oznacza wsparcie na pokrycie bieżących kosztów działalności danej jednostki, a zatem pomoc nie zostanie zaliczona do tej kategorii, jeśli będzie związana z finansowaniem konkretnego zadania i/lub projektu inwestycyjnego (zob. wyrok TS z dnia 24 listopada 2011 r. w sprawie C-458/09 P. Włochy przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2011, s. I-179).

Tabela 6. Programy pomocowe dotyczące zwolnień z podatku od nieruchomości w wybranych miastach wojewódzkich w latach 2008-2009

Miasto	ilość beneficjentów wszystkich uchwał		ilość uchwał, z których korzystali podatnicy		ilość uchwał, z których nie skorzystał żaden podatnik	
	2008	2009	2008	2009	2008	2009
Warszawa	-	-	-	bd	1	1
Katowice	8	11	4	4	2	1
Lublin	42	38	4	4	2	2
Szczecin	19	11	4	3	bd	bd
Rzeszów	-	-	-	-	1	1
Łódź	6	6	4	4	-	-
Wrocław	bd	bd	1	1	4	5
Poznań	bd	bd	3	3	1	1
Białystok	bd	bd	1	1	1	1

Źródło: M. Łyczek, Doświadczenia największych polskich miast w zakresie pomocy publicznej, „Prawo Pomocy Publicznej” 2010, nr 5.

Uwzględniając powyższe, można postawić pytanie o zasadność podejmowania uchwał, z których nikt nie korzysta. Tego rodzaju sytuacje można tłumaczyć charakterem udzielanej pomocy. Uchwały, przewidując pomoc regionalną na nowe inwestycje i tworzenie nowych miejsc pracy, mają zachęcić do inwestowania na terenie gminy. Uchwały takie są więc elementem polityki podatkowej gminy, a ich zastosowanie ostatecznie zależne jest w dużej mierze od zakresu preferencji, które mają skłonić do inwestowania. Jeżeli nie są one na tyle atrakcyjne, aby osiągnąć ten efekt, uchwała pozostaje „martwym prawem”.

Obok uchwał rad gmin wyłączonych z obowiązku notyfikacji akty te mogą wprowadzać preferencje o takich przeznaczeniach, które spod tej procedury nie zostały wyłączone. Oczywiście wiąże się to z szeregiem dodatkowych obowiązków proceduralnych, ale w niektórych przypadkach ich spełnienie uzasadnione jest wartością planowanej pomocy i oczekiwaniami po stronie gminy związanymi z jej udzieleniem. Z informacji dostępnych na stronie internetowej UOKiK wynika, iż wg stanu

na dzień 1 października 2015 r. nie funkcjonowały prenotyfikowane, ani notyfikowane programy pomocowe Komisji w formie uchwał rad gmin dotyczących preferencji w zakresie podatków lokalnych. W przeszłości jednak takie programy pomocowe, mające postać uchwał, były notyfikowane. Ich przedmiotem były zwolnienia z podatku od nieruchomości wprowadzane w oparciu o art. 7 ust. 3 u.p.o.l. i stanowiły one znaczącą grupę wśród notyfikowanych aktów prawnych (27 na 129 notyfikowanych). Zdecydowana większość tych uchwał przestała obowiązywać z końcem 2006 r. Ma to znaczenie o tyle, że w roku 2006 po raz pierwszy pojawiła się w Polsce możliwość wprowadzania preferencji podatkowych na podstawie programów pomocowych mających postać uchwał rad gmin, bez obowiązku notyfikacji. W tymże bowiem roku zaczęło obowiązywać pierwsze rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 sierpnia 2006 r. w sprawie udzielania przez gminy pomocy regionalnej na wspieranie nowych inwestycji lub tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją. Od tego momentu, w związku z kolejnym rozporządzeniami Rady Ministrów, pojawiła się dla gmin możliwość wprowadzania przede wszystkim zwolnień w podatku od nieruchomości poza formułą *de minimis*, z wyłączeniem obowiązku notyfikacji takiej pomocy.

Wspomnieć też należy, iż przedmiotem notyfikacji były także regulacje ustawowe, które stanowiły podstawę do udzielania przez gminy pomocy publicznej. Były to programy pomocy regionalnej udzielanej w formie zwolnień z podatku od nieruchomości przedsiębiorcom dużym i z sektora motoryzacji prowadzącym działalność gospodarczą na terenach specjalnych stref ekonomicznych na podstawie zezwolenia wydanego przed 1 stycznia 2001 r. i zmienionego w trybie art. 6 ustawą z 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw oraz udzielanej w formie umorzenia zaległości w podatku od nieruchomości przedsiębiorcom dużym i z sektora motoryzacji prowadzącym działalność gospodarczą na terenach specjalnych strefach ekonomicznych na podstawie zezwolenia wydanego do 31 grudnia 2000 r. Notyfikacja w tym zakresie dotyczyła art. 10 oraz 11 ustawy z dnia 16 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych. Ponadto notyfikowano projekt ustawy z dnia 24 czerwca 2010 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi z 2010 r. stanowiącej program pomo-

cowy dotyczący rekompensaty za szkody spowodowane przez powódzie w Polsce, a także projekty rozporządzeń Rady Ministrów umożliwiające udzielanie ulg w spłacie w ramach pomocy regionalnej⁶⁹ oraz pomocy na restrukturyzację.⁷⁰

3.4.4. Pomoc w rolnictwie i rybołówstwie

Trudno jest precyzyjnie ustalić skalę udzielonej przez gminy pomocy publicznej w sektorze rolnictwa i rybołówstwa. Z raportów rocznych dotyczących udzielonej pomocy publicznej przekazywanych Radzie Ministrów przez Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi wynika jedynie, jaka była wartość pomocy udzielanej na podstawie dwóch programów pomocowych (E 54/2004 oraz E 55/2004), które dotyczą ulgi inwestycyjnej oraz zwolnień z podatku rolnego i podatku od nieruchomości. Wskazane oznaczenia przypisane są na potrzeby sprawozdawczości do ustaw, na podstawie których udziela się pomocy, co jednak nie umożliwia precyzyjnego wskazania, o jakie preferencje chodzi. Ponadto w zakresie podatku od nieruchomości program obejmował wszystkie istniejące ustawowe zwolnienia i nie ma w związku z tym możliwości wyłączenia z niego kwoty przypadającej na sektor rolnictwa. Generalnie w przypadku pomocy w rolnictwie chodzi o zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., więc dotyczące budynków gospodarczych lub ich części związanych z działalnością rolniczą, leśną, rybacką. Ponadto w sektorze rolnictwa zastosowanie może znaleźć zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 13 tej ustawy, które odnosi się do budynków i budowli zajętych przez grupy producentów rolnych.

Natomiast w odniesieniu do podatku rolnego przydatne przy ustaleniu zakresu pomocy udzielanej na podstawie programu E 54/2004

69 Rozporządzenie 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 związanych z nową inwestycją (Dz.U. Nr 108, poz. 738).

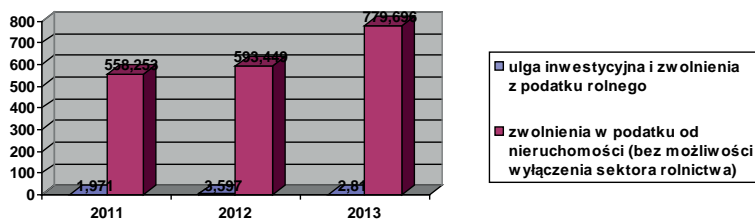
70 Art. 18 i art. 20 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców (Dz.U. Nr 155, poz. 1287 ze zm.) oraz rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 września 2006 r. w sprawie szczegółowych warunków udzielania małym i średnim przedsiębiorcom pomocy publicznej na restrukturyzację niektórych należności publicznoprawnych (Dz.U. Nr 169, poz. 1202), art. 48 § 1 pkt 1 i 2 i art. 67 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa – obecnie zastąpione przez: art. 67a i art. 67 b § 1 pkt 3 lit. i ww. ustawy – oraz rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 września 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na restrukturyzację (Dz.U. Nr 179, poz. 1266).

może być wyjaśnienie dostępne na stronie internetowej Ministerstwa Rolnictwa,⁷¹ w którym wskazuje się, iż w analizowanym okresie pomoc w sektorze rolnictwa inną niż *de minimis* stanowiły:

- a) zwolnienie gruntów przeznaczonych na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha (art. 12 ust. 1 pt 4 u.p.r.);
- b) zwolnienie gruntów gospodarstw rolnych powstałych z zagospodarowania nieużytków (art. 12 ust. 1 pkt 5 u.p.r.);
- c) ulga inwestycyjna (art. 13 u.p.r.).

Wielkość pomocy udzielanej we wskazanych formach w kolejnych latach była stosunkowo niewielka, gdy porównać ją do ogólnej kwoty zwolnień w podatku od nieruchomości udzielanych na podstawie programu E 55/2004, co obrazuje poniższy wykres.

Wykres 5. Pomoc w rolnictwie w formie preferencji podatkowych dotyczących podatków lokalnych (w mln zł)



Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi o pomocy publicznej udzielanej w sektorze rolnictwa i rybołówstwa w Rzeczypospolitej Polskiej w latach 2011-2013.

Sprawozdania ministra właściwego do spraw rolnictwa nie zawierają informacji o innych rodzajach pomocy, gdy tymczasem można założyć, że takowa jest jednak udzielana. Przykładowo pomoc taką mogą stanowić stosowane na podstawie ordynacji podatkowej ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w odniesieniu do podatku rolnego. Sprawozdania, jak wskazano, nie pozwalają jednak na ocenę skali tego zjawiska.

71 Zob. *Pomoc publiczna w rolnictwie w formie zwolnień i ulg w podatku: rolnym, od nieruchomości oraz leśnym*, www.minrol.gov.pl

3.5. Wpływ regulacji z zakresu pomocy publicznej na władztwo podatkowe gmin

3.5.1. Uwagi ogólne

Art. 168 Konstytucji RP gwarantuje jednostkom samorządu terytorialnego wpływ na ustalanie wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. W praktyce oznacza to, że gminy, które w Polsce posiadają jako jedyne wśród jednostek samorządu terytorialnego własne dochody o charakterze podatkowym, mogą kształtować wysokość podatków poprzez określanie ich stawek czy też wprowadzanie ulg i zwolnień podatkowych.

Powołany przepis jest wyrazem zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego i odpowiada zobowiązaniom, jakie przyjęła na siebie Polska, ratyfikując sporządzoną w Strasburgu w dniu 15 października 1985 r. Europejską Kartę Samorządu Lokalnego.⁷² W art. 2 wskazuje ona, że zasady funkcjonowania samorządu terytorialnego powinny być uregulowane w konstytucji. Z kolei art. 9 ust. 3 stanowi, że przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać w zakresie określonym ustawą.⁷³

Analiza zakresu władztwa podatkowego gmin, który określa art. 168 Konstytucji RP, wymaga zwrócenia uwagi na następujące kwestie. Po pierwsze, zastrzeżenie na poziomie konstytucyjnym dla jednostek samorządu terytorialnego kompetencji do stanowienia o wysokości podatków lub opłat lokalnych należy rozumieć jako przekazanie – przyznanie, a nie przekazanie – przeniesienie wykonywania kompetencji prawodawczej o określonej treści. Przyznanie to musi odpowiadać wymaganiom stawianym przez konstytucyjną koncepcję źródeł prawa (art. 87 ust. 2, art. 88 ust. 1, art. 94 Konstytucji).⁷⁴ Oznacza to więc, że kształtowanie konstrukcji podatków i opłat lokalnych przez organy samorządu terytorialnego odbywa się zawsze w granicach ustawowego upoważnienia.

72 Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607.

73 Szerzej zob. R. Dowgier, *Zakres władztwa podatkowego gmin w prawie Rzeczypospolitej Polskiej w świetle standardów wynikających z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego*, (w:) M. Ofiarska (red.) *Europejska Karta Samorządu Lokalnego a prawo samorządu terytorialnego*, Szczecin 2015, s. 75 i nast.

74 Por. wyrok TK z dnia 28 listopada 2013 r. (K 17/12), Dz.U. z 2013 r. poz. 1593.

Po drugie, uprawnienie, o którym mowa w art. 168 Konstytucji RP, dotyczy podatków i opłat lokalnych. Do tych świadczeń należy zaliczyć daniny stanowiące dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego, na których wysokość ma ona wpływ.⁷⁵

Po trzecie, wpływ na wysokość podatków i opłat lokalnych („ustalenie wysokości podatków i opłat lokalnych”) rozumieć należy szeroko, odnosząc to pojęcie do wszystkich elementów konstrukcyjnych tych świadczeń, które mogą rzutować na ich wysokość. W mojej ocenie, pomimo że władztwo podatkowe gmin przejawia się przede wszystkim w sferze stanowienia prawa miejscowego, to w zakresie wskazanego wyżej pojęcia mieści się również stosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie ordynacji podatkowej. W szczególności w przypadku umorzenia zaległości podatkowych oraz/lub odsetek za zwłokę ma to realny wpływ na wysokość zasilających budżet gminy podatków i opłat lokalnych. Zawsze jednak, zgodnie z normą konstytucyjną, zarówno wprowadzanie ulg, jak i zwolnień w drodze uchwały czy też stosowanie ulg w spłacie odbywa się w granicach ustawowego upoważnienia.⁷⁶ Granicę władztwa podatkowego gmin w ujęciu normatywnym wyznacza więc ustawa. Granica ta uległa przesunięciu w związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej. W tym przypadku nie chodzi nawet o samą datę wejścia naszego kraju do struktur wspólnotowych, ale już o okres przed akcesją, w którym zobowiązaliśmy się do dostosowania krajowego porządku prawnego do traktatów stanowiących podstawę Unii Europejskiej. Obowiązek ten objął również obszar ochrony konkurencji, gdyż utrzymanie systemu wolnej konkurencji jest podstawą uregulowań w zakresie pomocy państwa wyrażoną pierwotnie w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską, a aktualnie w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 9 maja 2008 r. Z tych przyczyn, obok bezpośrednio stosowanych przepisów unijnych, w krajowym porządku prawnym pojawiły się regulacje z zakresu pomocy publicznej, które w istotny sposób kształtują kompetencje gmin zarówno na etapie stanowienia, jak i stosowania prawa podatkowego.⁷⁷ Limitują

75 Zob. M. Popławski, *Lokalne prawo podatkowe*, Białystok 2002, s. 37 i nast., (maszynopis powielony).

76 Zob. R. Dowgier, *Zakres i formy wykonywania władztwa podatkowego przez gminy*, „Przeegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 9.

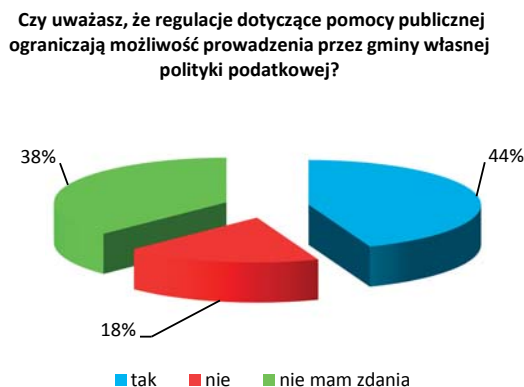
77 R. Dowgier, *Zakres władztwa...*, *op. cit.*, s. 81-82.

one możliwość wprowadzania preferencji podatkowych w myśl zasady wyrażonej w art. 107 ust. 1 TFUE, która zakazuje pomocy państwa spełniającej wskazane w nim kryteria.

Na problem wpływu regulacji z zakresu pomocy publicznej na władztwo podatkowe gmin można spojrzeć także w wymiarze pozanormatywnym. Istnieją bowiem istotne przyczyny, dla których, o ile to możliwe, gminne organy podatkowe oraz organy uchwałodawcze gmin unikają udzielania pomocy publicznej. U podstaw takiego działania leży przede wszystkim konieczność bezpośredniego stosowania często mających bardzo ogólny i jedynie kierunkowy charakter regulacji unijnych z zakresu prawa pomocy publicznej oraz obawa przed udzieleniem pomocy z ich naruszeniem.

Teza, wedle której przepisy z zakresu pomocy publicznej ograniczają zakres władztwa podatkowego realizowanego przez gminy, prowadzi do wniosku, iż tym samym regulacje te mogą stanowić barierę w prowadzeniu przez gminy własnej polityki podatkowej. Narzędziem wykorzystywanym w tym zakresie są bowiem często preferencje podatkowe. Założenie to znajduje potwierdzenie w przeprowadzonych wśród pracowników gminnych organów podatkowych badaniach ankietowych, co obrazuje poniższy diagram.

Diagram 9. Ocena wpływu regulacji dotyczących pomocy publicznej na prowadzenie przez gminy polityki podatkowej



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

3.5.2. Regulacje z zakresu pomocy publicznej jako normatywne ograniczenie władztwa podatkowego gmin

Z przystąpieniem Polski do struktur europejskich związane było przyjęcie na siebie zobowiązań wynikających zarówno z pierwotnego, jak i wtórnego prawa Unii Europejskiej. W konsekwencji, obok przepisów krajowych, pojawiła się grupa regulacji, które oddziałują na zakres władztwa podatkowego wykonywanego przez gminy. W Konstytucji RP (art. 168) tak przed, jak i po akcesji wskazuje się, że granice władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego wyznaczają ustawy. W konsekwencji konieczne było wprowadzenie w przepisach rangi ustawowej, które regulują konstrukcję podatków i opłat lokalnych, a także w ordynacji podatkowej rozwiązań, które zapewnią przestrzeganie zasad udzielania pomocy publicznej. Szczegółowo zakres tych regulacji został przedstawiony we wcześniejszej części opracowania.⁷⁸ W tym miejscu należy jednak podkreślić, iż przyjęto generalną zasadę, wedle której udzielanie preferencji w zakresie podatków i opłat lokalnych podmiotom, które prowadzą działalność gospodarczą, może mieć miejsce jedynie z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Już nawet tak ogólne stwierdzenie, którym posłużono się np. w art. 20b u.p.o.l., mając na uwadze zakaz wynikający z art. 107 ust. 1 TFUE, pozwala uznać, że mamy do czynienia z istotnym ograniczeniem władztwa podatkowego gmin. Przepis ten w praktyce oznacza, że możliwe są sytuacje, w których pomimo jednoznacznej woli rady gminy, nie będzie ona uprawniona do wprowadzania preferencji podatkowych. Takiego ograniczenia przed związaniem Polski zobowiązaniami wynikającymi z unijnego prawa ochrony konkurencji nie było. Istnieje kategoria preferencji podatkowych, których ze względu na ich charakter naruszający art. 107 ust. 1 TFUE gmina nie może wprowadzić.

Poza kategorią pomocy, która w sposób oczywisty narusza zakaz z art. 107 ust. 1 TFUE, istnieją też takie preferencje podatkowe, które gminy mogą teoretycznie wprowadzić, ale wymaga to uzyskania ich akceptacji ze strony Komisji. Z prawnego punktu widzenia nie można więc tego uznać za bezwzględny zakaz, ale z pewnością za ograniczenie samo-

78 Zob. rozdział 3.2.

dzielności gmin w zakresie decydowania o wysokości obciążeń stanowiących ich dochód.

Niekiedy jednak krajowy ustawodawca sam narzuca ramy możliwej do udzielenia przez gminy pomocy. Na przykładach przepisów kompetencyjnych do różnicowania stawek podatków i opłat lokalnych, udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych czy też konstrukcji niektórych zwolnień w podatku od nieruchomości lub rolnym widać, że wprowadzają one ograniczenia już nawet niewynikające z zakazu sformułowanego w art. 107 ust. 1 TFUE. Tak należy bowiem ocenić fakt, iż w przypadku różnicowania stawek podatków i opłat lokalnych oraz zwolnień w zakresie opłat lokalnych (art. 5 ust. 2-4, art. 10 ust. 2, art. 19 ust. 1 i 3 u.p.o.l.) – zgodnie z art. 20c u.p.o.l. – pomoc publiczną ograniczono do formuły *de minimis*. Analogicznie w przypadku zwolnienia z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego (art. 7 ust. 2 pkt 5a u.p.o.l.) jest ono stosowane jedynie jako pomoc *de minimis*. Tego rodzaju rozwiązania prowadzą do wniosku, iż krajowy prawodawca ogranicza ustawą zakres władztwa podatkowego gmin. Znamienne jest przy tym to, iż ograniczenie wskazanych preferencji podatkowych do pomocy *de minimis* nie jest zdeterminowane regulacjami unijnymi. Z uzasadnienia ustawy z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej i niektórych innych ustaw⁷⁹ nie sposób jest wywieść, dlaczego w zakresie różnicowania stawek ograniczono się do pomocy *de minimis*. Wydaje się jednak, że tego rodzaju rozwiązanie wpisuje się w *idée fixe* wprowadzonych powołanym aktem do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zmian, które miały na celu uproszczenie systemu udzielania pomocy publicznej przez gminy. W tym przypadku uproszczenie to polega na ograniczeniu uprawnienia rady gminy w zakresie różnicowania stawek do formuły *de minimis*, która jest związana z minimalnymi obowiązkami formalnymi na etapie uchwalenia aktu prawa miejscowego, który będzie stanowił podstawę jej udzielania. Idąc jednak tą drogą, można byłoby, w imię minimalizacji obowiązków formalnych, podobne ograniczenie zastosować w zakresie np. zwolnień podatkowych, na co się nie zdecydowano. W mojej ocenie, w przypadku różnicowania stawek możliwe jest, bez istotnych problemów natury for-

malnej, rozszerzenie zakresu uprawnień rad gmin do granic takich jak przy zwolnieniach podatkowych. **Oznaczałoby to określenie w krajowych rozporządzeniach zasad udzielania nie tylko zwolnień podatkowych, ale i różnicowania stawek w ten sposób, aby mogły być one udzielane bez obowiązku notyfikacji (art. 20d ust. 2 u.p.o.l.). Nie widzę argumentów, dla których np. pomoc regionalna związana z nową inwestycją lub tworzeniem nowych miejsc pracy nie mogłaby być udzielana zarówno w formie zwolnień z podatku od nieruchomości, jak i poprzez obniżenie stawek tego podatku.**

W pewnym stopniu z podobną kategorią ograniczenia mamy do czynienia na gruncie art. 67b § 1 pkt 3 o.p. Przepis ten zawiera katalog przeznaczeń pomocy publicznej w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. W istocie ma on zamknięty charakter, z tym zastrzeżeniem, że art. 67b § 1 pkt 3 lit. m) zawiera upoważnienie do określenia innych niż ustawowo wskazane przeznaczeń pomocy w drodze stosownego rozporządzenia Rady Ministrów. Zastosowanie tego rodzaju techniki prawodawczej powoduje, że w praktyce nie jest możliwe udzielanie ulg w spłacie stanowiących pomoc publiczną, która nie jest zgodna ze wskazanym w ustawie przeznaczeniem. Tymczasem, o czym była już mowa w części opracowania dotyczącej preferencji udzielanych w zakresie podatków i opłat lokalnych, istnieją w ramach tzw. wyłączeń grupowych możliwości udzielania w stosunkowo prosty sposób pomocy na cele, których powołany przepis nie wskazuje. Zatem przyjęte w polskim porządku prawnym rozwiązanie stanowi niezajdujące uzasadnienia ograniczenie uprawnień gmin do kształtowania wysokości podatków i opłat lokalnych w drodze stosowania ulg w ich spłacie.

Po drugie, należy zauważyć, iż nawet potencjalna możliwość udzielenia w ramach ulg w spłacie pomocy publicznej w praktyce może prowadzić do sytuacji, w których nie są one udzielane pomimo istnienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. W aktualnej konstrukcji art. 67b przyjęto bowiem rozwiązanie, wedle którego pomoc na cele wskazane w art. 67b § 1 pkt 3 lit. a-g oraz i-l może być udzielana jako pomoc indywidualna albo w ramach programów pomocowych.⁸⁰ Pamiętać przy tym należy, iż zasadniczo pomoc indywidualna

80 Na mocy ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649) z początkiem 2016 r. ulegnie zmianie art. 67b

wymaga notyfikacji, chyba że jest zgodna z programem pomocowym. Z tego powodu w praktyce stosowanie zwolnień o wskazanych przeznaczeniach uzależnione jest od istnienia takich programów. Aktualnie jest to jedynie ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi, która pozwala na udzielanie ulg na cele, o których mowa w art. 67b § 1 pkt 3 lit. a) o.p.

W przypadku niektórych przeznaczeń pomocy wskazanych w § 1 pkt 3 tego przepisu (pomoc na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw) szczegółowe zasady jej udzielania określają odrębne przepisy ujęte w formie rozporządzeń Rady Ministrów. Przepis ten skonstruowany jest przy tym w ten sposób, iż wprost wskazuje, że ulgi mogą być udzielane po spełnieniu szczegółowych warunków określonych w rozporządzeniach. Pomimo, że istnieje w tym zakresie przepis upoważniający (art. 67b § 5), to jednak aktualnie nie obowiązuje żadne rozporządzenie, które te kwestie reguluje. W związku z tym możliwość udzielania przez gminne organy podatkowe ulg w spłacie stanowiących pomoc publiczną o wskazanym przeznaczeniu jest tylko pozorną. W praktyce nie jest to możliwe, skoro nie są znane szczegółowe warunki, na których miałyby to nastąpić.⁸¹

Reasumując, stwierdzić należy, iż do czasu stowarzyszenia z Unią Europejską nie funkcjonowały żadne specyficzne regulacje ograniczające udzielanie przez gminy preferencji podatkowych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą. Obowiązujące przepisy stanowiące podstawę do stanowienia i stosowania przez gminy lokalnego prawa podatkowego w tym zakresie takie ograniczenia zawierają, a ich źródłem jest zakaz wynikający z art. 107 ust. 1 TFUE. Prowadzi to do sytuacji, gdy nie jest możliwe np. umorzenie zaległości podatkowej pomimo istnienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, gdyż stoją temu na przeszkodzie przepisy dotyczące pomocy publicznej. Analogiczne w przypadku zwolnień z podatku od nieruchomości, nawet gdy – np. ze względu na potrzebę tworzenia na terenie gminy nowych miejsc

§ 3 o.p. w ten sposób, iż obejmie on przeznaczenia pomocy publicznej wskazane w art. 67b § 1 pkt 3 lit. b-i, a więc będzie miał szerszy zakres zastosowania.

81 Po nowelizacji wynikającej z ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649) przepis ten zostanie z początkiem 2016 r. uchylony, co teoretycznie umożliwi stosowanie ulg w spłacie na rozwój małych i średnich przedsiębiorców zgodnie z bezpośrednio obowiązującymi przepisami unijnymi.

pracy – udzielenie preferencji dla podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą byłoby zasadne, podjęcie uchwały rady gminy w tym zakresie warunkuje spełnienie szczegółowych wymogów związanych z udzielaniem pomocy publicznej.

3.5.3. Pozanormatywny aspekt oddziaływania regulacji z zakresu pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie preferencji podatkowych przez gminy

Udzielanie przez gminy pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych związane jest z obowiązkiem uwzględnienia zarówno krajowych, jak i unijnych regulacji z tego zakresu. W praktyce oznacza to nie tylko weryfikację materialnoprawnych warunków udzielenia pomocy, ale także spełnienie określonych wymogów formalnych. Wobec braku możliwości wyłączenia obowiązku zgłoszenia projektowanej pomocy Komisji skrajnym proceduralnym obciążeniem procesu stanowienia prawa jest notyfikacja. Wiąże się ona przede wszystkim z istotnym wydłużeniem procedury prawodawczej, ale i niepewnością co do ostatecznej decyzji Komisji w zakresie zgodności projektowanego środka ze wspólnym rynkiem.

Nawet w tych przypadkach, w których nie ma obowiązku notyfikacji projektowanej pomocy, wyjątki w tym zakresie mają ściśle określone ramy prawne, które wynikają przede wszystkim z przepisów unijnych. Oznacza to niejednokrotnie konieczność stosowania w sposób bezpośredni przepisów wtórnego prawa UE. Jest ono wprawdzie dostępne w języku polskim, ale w wielu przypadkach ma charakter ogólny i jego wykładania wymaga niejednokrotnie sięgnięcia do orzecznictwa sądów UE. Orzecznictwo to ma także kluczowe znaczenie dla weryfikacji charakteru pomocy w kontekście art. 107 ust. 1 TFUE. Już sama analiza zawartych w nim przesłanek budzi istotne problemy interpretacyjne, które wskazano we wcześniejszej części opracowania. **Wszystko to powoduje, iż można postawić tezę, wedle której regulacje z zakresu pomocy publicznej należy uznać za obiektywnie skomplikowane, co ma swoje dalsze konsekwencje dla stanowienia i stosowania lokalnego prawa podatkowego.** Potwierdza to poniższy diagram.

Diagram 10. Ocena wpływu regulacji z zakresu pomocy publicznej na stosowanie preferencji podatkowych w formie uchwał rad gmin

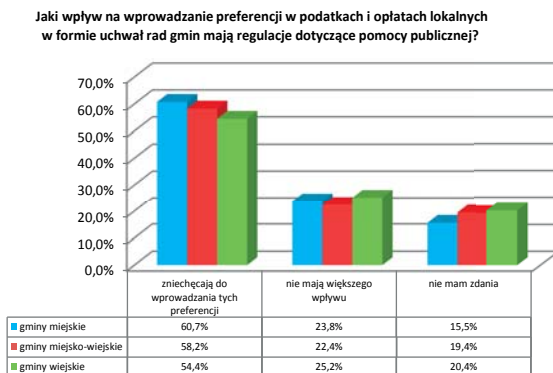
Jaki wpływ na wprowadzanie preferencji w podatkach i opłatach lokalnych w formie uchwał rad gmin mają regulacje dotyczące pomocy publicznej?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Warto zauważyć, iż odsetek ankietowanych, którzy wskazali na to, iż regulacje z zakresu pomocy publicznej mają negatywny wpływ na wprowadzanie preferencji podatkowych w formie uchwał rad gmin jest znaczny i przewyższa o ponad 100% pogląd, wedle którego przepisy we wskazanym zakresie nie mają większego znaczenia. Interesujące są też dane dotyczące poszczególnych kategorii gmin, których pracownicy udzielali odpowiedzi na pytanie dotyczące wpływu regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie miejscowego prawa podatkowego, co obrazuje poniższy wykres.

Wykres 6. Ocena wpływu regulacji z zakresu pomocy publicznej na stosowanie preferencji podatkowych w formie uchwał rad gmin z uwzględnieniem kategorii gmin



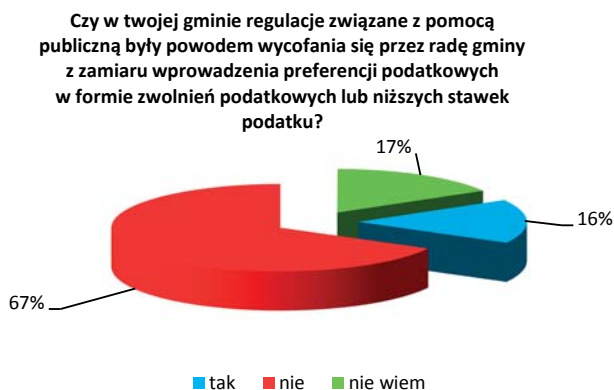
Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Negatywna ocena wpływu regulacji z zakresu pomocy publicznej na wprowadzanie w formie uchwał rad gmin preferencji podatkowych jest w zasadzie jednolita we wszystkich kategoriach gmin. Można było jednak przypuszczać, iż wystąpią w tym zakresie istotne różnice pomiędzy gminami wiejskimi oraz miejskimi, które zasadniczo posiadają bardziej wyspecjalizowaną kadrę urzędniczą. Nie potwierdziło się jednak założenie, wedle którego w dużych gminach miejskich z wykształconym i rozbudowanym zapleczem prawnym przepisy z zakresu pomocy publicznej nie powinny stanowić tak dużej bariery w działalności uchwałodawczej jak w małych gminach wiejskich. Co więcej, największy odsetek odpowiedzi ankietowanych osób wskazujących, iż regulacje dotyczące pomocy publicznej zniechęcają do wprowadzania preferencji podatkowych w formie uchwał rad gmin, dotyczył gmin miejskich, a najmniejszy wiejskich. Jednocześnie w gminach wiejskich większa niż w gminach miejskich liczba osób wskazywała, iż przedmiotowe regulacje nie mają większego wpływu na działalność uchwałodawczą rad. Z tego można wyciągnąć wniosek, iż to w gminach miejskich regulacje z zakresu pomocy publicznej są postrzegane jako większe ograniczenie w stanowieniu miejscowego prawa podatkowego. Wydaje się, że związane jest to z szerszym ich zastosowaniem w praktyce przez gminy miejskie niż wiejskie. Przekłada się to na większą świadomość co do treści tych przepisów. W przypadku małych gmin wiejskich zasadniczo bowiem nie ma potrzeby stosowania preferencji podatkowych, których beneficjentami są przedsiębiorcy. W związku z tym nie wprowadza się stanowiących pomoc publiczną zwolnień podatkowych ani nie różnicuje się stawek podatkowych w ramach ustawowych kategorii przedmiotów opodatkowania.

Postrzeganie przepisów dotyczących pomocy publicznej jako skomplikowanych i zniechęcających do wprowadzania preferencji w zakresie podatków i opłat lokalnych nie oznacza, że ostatecznie takich preferencji gminy nie wprowadzają. Wątpliwości interpretacyjne występujące na tle wskazanych regulacji oddziałują jednak na proces stanowienia miejscowego prawa podatkowego. Problem pojawia się już w momencie podjęcia decyzji o wprowadzeniu preferencji. Jeżeli jest ona skierowana w sposób bezpośredni do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (jednak oczywiście przy założeniu, że ani zwolnienie, ani

niższa stawka nie mogą opierać się na kryterium podmiotowym) przynajmniej od razu wiadomo, że regulacje dotyczące pomocy publicznej należy uwzględnić. Jeżeli jednak wprowadzane kryterium stosowania zwolnienia lub niższej stawki jest powiązane z podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą jedynie potencjalnie (np. w zakresie podatku od środków transportowych, który nie jest zasadniczo podatkiem związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej), to nie jest już takie oczywiste, czy pomoc będzie udzielana. Już na tym etapie stanowienia prawa, wobec wskazanych wątpliwości, pojawiają się propozycje rozwiązania wskazanego problemu. Jedną z nich jest takie zapisanie preferencji, aby nie mogły z niej korzystać podmioty prowadzące działalność gospodarczą (np. poprzez zapis „nie dotyczy przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej”). Drugim skrajnym rozwiązaniem jest w ogóle rezygnacja z wprowadzenia preferencji. Jak wskazuje poniższe zestawienie, takie sytuacje mają w praktyce miejsce.

Diagram 12. Ocena wpływu regulacji z zakresu pomocy publicznej na decyzję rady gminy dotyczącą wprowadzenia preferencji podatkowych



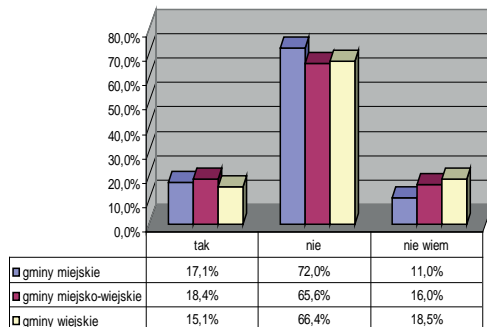
Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Na tle powyższych wyników badań ankietowych znajduje potwierdzenie teza, iż regulacje z zakresu pomocy publicznej nie są neutralne w stosunku do wykonywanego przez gminy władztwa podatkowego. W pewnym wymiarze są one realnym powodem rezygnacji

cji z prac uchwałodawczych, przy czym nie jest to bariera prawna, skoro jednak w szerokim zakresie pomoc publiczna w formie preferencji podatkowych może być udzielana. Nie chodzi więc o wynikający z przepisów prawa zakaz udzielania pomocy publicznej w formie preferencji w podatkach i opłatach lokalnych, lecz o barierę natury pozaprawnej, która wpływa na ograniczenie działalności prawotwórczej w gminach. Jak wynika z kolejnego wykresu, który przedstawiono poniżej, bariera ta w mniejszym stopniu dotyczy gmin miejskich, gdzie w przypadku podjęcia decyzji o przygotowaniu uchwały wprowadzającej preferencje stanowiące pomoc publiczną wola rady jest ostatecznie realizowana częściej niż w gminach wiejskich.

Wykres 7. Ocena wpływu regulacji z zakresu pomocy publicznej na decyzję rady gminy dotyczącą wprowadzenia preferencji podatkowych z uwzględnieniem kategorii gmin

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?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

W ramach przeprowadzonych badań zweryfikowano także tezę o negatywnym wpływie regulacji z zakresu pomocy publicznej na stosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. W tym zakresie, co obrazują poniższe dane, większość ankietowanych wskazała, iż regulacje te nie zniechęcają do udzielania tych ulg. Jednak odsetek osób, które wskazały na ich negatywny wpływ na stosowanie ulg, był zbliżony.

Diagram 13. Ocena wpływu regulacji z zakresu pomocy publicznej na udzielanie przez gminne organy podatkowe ulg w spłacie zobowiązań podatkowych

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?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Na tle powyższego należy zauważyć, iż w porównaniu do oceny wpływu regulacji z zakresu pomocy publicznej na stanowienie miejscowego prawa podatkowego w przypadku ulg w spłacie zdecydowanie więcej podmiotów wskazywało na ich neutralny charakter (24% w przypadku uchwał do 48% w odniesieniu do ulg). Również negatywna ocena tych przepisów była wyższa w odniesieniu do stanowienia prawa (56%) niż przy stosowaniu ulg (44%). **Pozwala to postawić tezę, iż w analizowanym kontekście przepisy ordynacji podatkowej stanowiące podstawę udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych są postrzegane przez pracowników gminnych organów podatkowych lepiej niż regulacje zawarte przede wszystkim w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, w oparciu o które podejmuje się uchwały.** Konstrukcja art. 67b o.p. wskazuje przede wszystkim możliwe sytuacje, które mogą zaistnieć w przypadku wniosków składanych przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą (brak pomocy publicznej, pomoc *de minimis* lub pomoc publiczna na określone wprost w ustawie cele). Tymczasem przepisy upoważniające rady gmin do podejmowania uchwał podatkowych już tak oczywistego rozróżnienia nie wprowadzają. Mająca w tym zakresie podstawowe znaczenie ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera tak szczegółowych rozwiązań jak ordynacja podatkowa. W kolejnych przepisach tej ustawy wskazuje się jedynie, iż

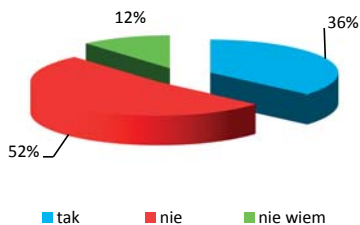
wprowadzając zwolnienia podatkowe, należy uwzględnić przepisy dotyczące pomocy publicznej (art. 20b u.p.o.l.), a różnicując stawki, o ile jest to pomoc publiczna, można to zrobić jedynie w ramach pomocy *de minimis* (art. 20c u.p.o.l.). Z kolei art. 20d ust. 2 u.p.o.l. ma charakter formalny w tym znaczeniu, iż jedynie rozstrzyga o konieczności lub braku notyfikacji w zakresie projektu uchwały.

Nie bez znaczenia jest też to, iż ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych mają uznaniowy charakter, a zatem w praktyce organ podatkowy zawsze może odmówić ich zastosowania. Zatem jest to też możliwe ze względu na stosunkowo skomplikowaną procedurę udzielania w tej formie pomocy publicznej. Odmowa udzielenia ulgi oznacza bowiem, iż nie jest potrzebna analiza materialnoprawnych oraz formalnych przesłanek stosowania pomocy publicznej.⁸²

Na marginesie prowadzonych rozważań podkreślić należy, iż regulacje z zakresu pomocy publicznej mogą stanowić nie tylko realne ograniczenie władztwa podatkowego gmin, ale stanowić także istotną barierę dla przedsiębiorców. Dodatkowe wymagania, zwykle natury formalnej (np. konieczność złożenia stosownych oświadczeń, informacji, zaświadczeń), związane z ubieganiem się o pomoc publiczną zniechęcają do ubiegania się o nią potencjalnych beneficjentów. Jak wskazują poniższe dane, nie są to sytuacje rzadkie.

Diagram 14. Wpływ regulacji z zakresu pomocy publicznej na podmioty prowadzące działalność gospodarczą ubiegające się o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych

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)?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

82 Zob. szerzej na ten temat rozważania w rozdziale 5.2.

Reasumując tę część rozważań, stwierdzić należy, iż regulacje z zakresu pomocy publicznej determinują proces stanowienia oraz stosowania lokalnego prawa podatkowego nie tylko w aspekcie normatywnym, ale i pozanormatywnym. Przede wszystkim skomplikowany charakter tych przepisów oraz konieczność stosowania w niektórych przypadkach w sposób bezpośredni aktów prawa UE sprawiają, iż rady gmin rezygnują z wprowadzania preferencji w formie uchwał, a gminne organy podatkowe odmawiają stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. W tym drugim przypadku jest to o tyle prostsze, że mają one uznaniowy charakter, a więc nawet przy wystąpieniu ustawowych przesłanek ich udzielania organ podatkowy może wydać negatywne rozstrzygnięcie. Dzieje się tak, jak wskazują powołane wyniki badań ankietowych, również wtedy, gdy faktyczną podstawą odmowy udzielenia ulgi jest to, iż stanowiłaby ona pomoc publiczną.

Rozdział 4.

PROGRAMY POMOCOWE W FORMIE UCHWAŁ RAD GMIN WPROWADZAJĄCYCH PREFERENCJE W ZAKRESIE PODATKÓW I OPŁAT LOKALNYCH

4.1. Uwagi ogólne

Na lokalne prawo podatkowe w znaczeniu przyjętym na potrzeby niniejszego opracowania składa się prawo stanowione zarówno na szczeblu centralnym, jak i lokalnym (prawo miejscowe). Jednakże dalsze rozważania zostaną ograniczone wyłącznie do tej drugiej kategorii, gdyż cechuje się ona o wiele większą od ustaw różnorodnością, a także przeważa w ujęciu ilościowym.

W praktyce wprowadzanie stanowiących pomoc publiczną preferencji podatkowych (zasadniczo w postaci zwolnień podatkowych) w drodze ustawy opiera się na dość prostym schemacie. Projekty ustaw przewidujące udzielenie tego rodzaju pomocy wymagają notyfikacji, chyba że obowiązek ten jest wyłączony w następstwie skorzystania z formuły *de minimis* albo też tzw. wyłączeń grupowych. Tożsamy sposób postępowania związany jest z projektami aktów prawa miejscowego, które stanowią podstawę udzielania pomocy publicznej. W wymiarze proceduralnym nie ma w związku z tym większych różnic pomiędzy stanowieniem aktów normatywnych będących programami pomocowymi w rozumieniu art. 2 pkt 7 u.p.p.p., z wyjątkiem procedury ich notyfikacji.¹ Zaprezentowanie wskazanej problematyki na tle stanowienia

1 Zob. art. 16a oraz 19 u.p.p.p.

miejscowego prawa podatkowego ma jednak uzasadnienie w tym, iż następuje to na podstawie dwóch kategorii norm – przepisów upoważniających zawartych w ustawach regulujących konstrukcję podatków i opłat lokalnych oraz przepisów z zakresu pomocy publicznej. Drugim argumentem, który przemawia za skupieniem się wyłącznie na wskazanej kategorii aktów prawnych, jest skala działalności uchwałodawczej gmin, a zatem powszechność ich występowania.

Jak już wspomniano, uchwały rad gmin wprowadzające preferencje w zakresie podatków i opłat lokalnych podejmowane są w oparciu o upoważnienia zawarte w przepisach szczegółowego prawa podatkowego. W praktyce największa liczba uchwał przewidujących udzielenie pomocy publicznej podejmowana jest na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.o.l., a więc są one podstawą do stosowania zwolnień z podatku od nieruchomości. Z danych uzyskanych od Prezesa UOKiK wynika, iż w latach 2011-2013 nie wystąpiły przypadki wprowadzania przez rady gmin preferencji podatkowych w podatku rolnym oraz w podatku leśnym, które stanowiłyby pomoc publiczną inną niż pomoc w rolnictwie oraz rybołówstwie.

Analiza art. 20b-20d u.p.o.l. prowadzi do wniosku, iż uchwały podatkowe rad gmin, na podstawie których udziela się pomocy publicznej, można podzielić na cztery kategorie. Kryterium użyte na potrzeby tego podziału opiera się na art. 20d u.p.o.l. i związane jest z obowiązkami proceduralnymi na etapie podejmowania uchwał. Można w tym zakresie wyróżnić:

- a) uchwały przewidujące pomoc *de minimis*, których przedmiotem mogą być zwolnienia w podatkach i opłatach lokalnych, a także niższe stawki tych świadczeń;
- b) uchwały przewidujące udzielenie pomocy zgodnie z warunkami określonymi w stosownych rozporządzeniach Rady Ministrów wydanych na podstawie art. 20d ust. 1 u.p.o.l., które stanowią ogólnopolskie programy pomocowe; rozporządzenia te określać mogą warunki stosowania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych;

- c) uchwały przewidujące udzielanie pomocy publicznej zgodnie z warunkami określonymi w bezpośrednio stosowanych aktach prawa UE dotyczącymi tzw. wyłączeń grupowych;
- d) uchwały przewidujące udzielanie pomocy publicznej inne niż wskazane w pkt a-c, które wymagają notyfikacji projektu do Komisji.

Szczegółowe wymogi formalne, które powinny być zachowane w przypadku procedury podejmowania każdej ze wskazanych kategorii uchwał zawierają odpowiednie przepisy ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Kluczową rolę w tym zakresie odgrywa Prezes UOKiK, który jest podmiotem uprawnionym do zgłaszania zastrzeżeń lub opiniowania projektów programów pomocowych. W związku z brakiem podejmowania przez rady gmin uchwał wprowadzających pomoc w sektorze rolnictwa jedynie teoretycznie podobną rolę w tym zakresie pełni minister właściwy do spraw rolnictwa.

Kryterium przyjęte na potrzeby powyższego podziału odzwierciedla wpływ regulacji z zakresu pomocy publicznej na proces stanowienia miejscowego prawa podatkowego. **Przepisy te modyfikują procedurę podejmowania uchwał w porównaniu do tych sytuacji, gdy są one podstawą udzielania preferencji podatkowych, które nie stanowią pomocy publicznej.** Zatem przestrzeganie wymogów stawianych programom pomocowym mającym postać uchwał rad gmin jest istotnym elementem procedury uchwałodawczej. Jej prawidłowość stanowi warunek legalności uchwały, co w ramach sprawowanego nadzoru weryfikują regionalne izby obrachunkowe. Nie uczestniczą one jednak, w odróżnieniu od Prezesa UOKiK, co należy wyraźnie podkreślić, w procesie stanowienia miejscowego prawa podatkowego, lecz wykonują nadzór nad już podjętymi uchwałami.² Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych,³ w zakresie działalności nadzorczej właściwość regionalnych izb obrachunko-

2 W literaturze przedmiotu wskazuje się, że istotnym problemem jest to, że regionalne izby obrachunkowe weryfikują legalność już podjętych uchwał i nie mogą zgłaszać zastrzeżeń do ich projektów. W konsekwencji rady gmin podejmują uchwały, które następnie są w trybie nadzoru uchylane, a takiej sytuacji można byłoby uniknąć, gdyby zostały one poddane wstępnej kontroli przez izby – por. L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 177 i nast.

3 Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1113 ze zm.

wych obejmuje m.in. uchwały podejmowane przez jednostki samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa. Jak wynika z poniższego diagramu, przeprowadzone badania ankietowe wykazały, iż izby badają uchwały podatkowe rad gmin również pod kątem ich zgodności z regulacjami z zakresu pomocy publicznej, wskazując w tym zakresie na liczne uchybienia (52% przypadków).

Diagram 15. Nadzór regionalnych izb obrachunkowych w zakresie uchwał rad gmin dotyczących zwolnień w podatku od nieruchomości, w kontekście ich zgodności z ograniczeniami wynikającymi z przepisów o pomocy publicznej

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)?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

W zaprezentowanych w dalszej części opracowania rozważaniach zwrócono uwagę na relacje, w jakich pozostają kompetencje w zakresie zgłaszania zastrzeżeń oraz opiniowania projektów uchwał rad gmin stanowiących programy pomocowe przysługujące Prezesowi UOKiK do uprawnień regionalnych izb obrachunkowych realizowanych w ramach nadzoru. W szczególności na tym tle powstaje pytanie o związenie izb stanowiskiem przedstawionym na etapie przygotowania uchwały przez Prezesa UOKiK.

Wskazany na wstępie podział uchwał podatkowych rad gmin został przyjęty na potrzeby dalszych rozważań. W ramach każdej z kategorii szczególną uwagę zwrócono na procedurę ich podejmowania, na którą przede wszystkim mają wpływ regulacje z zakresu pomocy publicznej. Należy natomiast już w tym miejscu zwrócić uwagę na kwestię zasadniczą, która determinuje procedowanie nad projektem uchwały, to jest

ustalenie, czy w ogóle stanowi ona podstawę udzielenia pomocy. Generalnie bowiem, mając na uwadze art. 20b-20d u.p.o.l., rzeczą zasadniczą przy pracach nad uchwałą jest określenie, czy może ona stanowić podstawę udzielenia pomocy publicznej, o której mowa w art. 107 ust. 1 TFUE? Jak bowiem wykazano w części opracowania dotyczącej pojęcia pomocy publicznej, nie każde wsparcie ze środków publicznych spełnia kryteria przewidziane w powołanym przepisie, a zatem nie w każdym przypadku, gdy uchwała przewiduje wsparcie dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, może mieć miejsce udzielenie pomocy publicznej. Przykładem mogą być sytuacje, w których ze względu na przyjęte kryteria stosowania preferencji nie narusza ona konkurencji lub nie ma wpływu na wymianę handlową w ramach Unii Europejskiej (np. gdy w danym obszarze konkurencja ze względu na występowanie monopolu naturalnego nie występuje). Ponadto przyjęte kryteria różnicowania stawek podatków i opłat lokalnych również mogą prowadzić do sytuacji, w których nie dochodzi do udzielenia pomocy publicznej, albowiem nie nadają one preferencji charakteru selektywnego. Niższa stawka podatku od środków transportowych dla określonej kategorii pojazdów, czy też niższa stawka opłaty targowej uzależniona od miejsca dokonywania sprzedaży zasadniczo nie stanowią pomocy publicznej spełniającej kryteria z art. 107 ust. 1 TFUE.

Szczegółowe problemy związane z oceną danego wsparcia pod kątem art. 107 ust. 1 TFUE zostały przedstawione we wcześniejszej części opracowania, a zatem nie jest zasadne powielanie tych rozważań. Natomiast z punktu widzenia analizowanej problematyki należy podkreślić, iż kwestią zasadniczą jest dokonanie oceny przygotowywanego projektu uchwały rady gminy pod wskazanym kątem, gdyż determinuje to mającą w danym przypadku zastosowanie procedurę uchwałodawczą.

4.2. Konstrukcja programu pomocowego w postaci uchwały rady gminy

Ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej wskazuje na szczególne obowiązki związane z udzielaniem pomocy publicznej w oparciu o program pomocowy. Są one uzależnione od rodzaju pomocy, która na jego podstawie jest udzielana i zostaną one

przedstawione w kolejnej części opracowania przy analizie poszczególnych kategorii uchwał. Uchwały te muszą spełniać także określone kryteria, aby mogły być uznane za programy pomocowe. Art. 2 pkt 7 tej ustawy, definiując to pojęcie, odsyła do art. 1 lit. d) rozporządzenia Rady (UE) Nr 2015/1589 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Oznacza ono więc każde działanie, na którego podstawie, bez dalszego wprowadzania w życie wymaganych środków, można dokonać wypłat pomocy indywidualnej na rzecz przedsiębiorstw określonych w ustawie w sposób ogólny i abstrakcyjny oraz każde działanie, na którego podstawie pomoc, która nie jest związana z konkretnym projektem, może zostać przyznana jednemu lub kilku przedsiębiorstwom na czas nieokreślony lub w nieokreślonej kwocie. Programem pomocowym może być ustawa, rozporządzenie, ale i akt prawa miejscowego w postaci uchwały rady gminy. Cechą charakterystyczną programu pomocowego w formie aktu normatywnego jest to, iż ma on charakter generalny, a nie indywidualny. Ponadto stanowi on podstawę do udzielania tzw. pomocy automatycznej, a więc bez wydawania decyzji w indywidualnych sprawach. Do podstawowych elementów takiego programu należy zaliczyć wskazanie: kręgu beneficjentów, formy wsparcia, przeznaczenia pomocy (o ile występuje), maksymalnej wielkości wsparcia, czasu trwania programu.

Szczegółowe elementy składowe uchwały rady gminy, która stanowi program pomocowy, określają jednak nie tylko przepisy z zakresu pomocy publicznej, lecz przede wszystkim normy upoważniające rady gmin do podejmowania tego rodzaju aktów zawarte w ustawach szczegółowego prawa podatkowego. Trzecią kategorią norm są przepisy ogólne związane z tworzeniem prawa miejscowego w ogóle, w szczególności dotyczące treści uchwały oraz jej prawidłowej konstrukcji.⁴ W tym zakresie kluczowe znaczenie mają regulacje rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej.”⁵ Jest to jedyny akt normatywny w polskim systemie prawnym, który stosunkowo szeroko reguluje elementy metodyki przygotowywania oraz sposób redagowania projektów ustaw i aktów wykonawczych,

4 Zob. szerzej R. Dowgier, *Konstruowanie uchwał podatkowych rad gmin w świetle zasad techniki prawodawczej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 7-8.

5 Dz.U. Nr 100, poz. 908.

projektów aktów wykonawczych o charakterze wewnętrznym, projektów aktów prawa miejscowego, a także reguł przeprowadzania zmian w prawie.⁶ W praktyce, pomimo wątpliwości co do mocy wiążącej Zasad w zakresie aktów prawa miejscowego, są one w procesie uchwałodawczym zasadniczo przestrzegane.⁷ Mają one w przypadku uchwał stanowiących podstawę do udzielania pomocy publicznej znaczenie m.in. w zakresie wskazania podstawy prawnej takiego aktu.

Generalną podstawę prawną do podejmowania przez rady gmin uchwał dotyczących podatków i opłat lokalnych zawiera art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym. Stanowi on, że do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych przepisach. Zatem drugą grupą przepisów, które powinny być wskazane w podstawie prawnej uchwały stanowiącej program pomocowy, są te dotyczące wskazanych podatków i opłat, a wynikające z regulujących je ustaw. Np. w przypadku podatku od nieruchomości będą to przede wszystkim art. 5 ust. 2-4 u.p.o.l., na podstawie których można różnicować wysokość stawek oraz art. 7 ust. 3 będący podstawą wprowadzania zwolnień podatkowych. Wskazanie w podstawie prawnej uchwały powołanych regulacji czyni zadość wymogom „Zasad techniki prawodawczej”.

Należy jednak zwrócić uwagę, że w przypadku uchwał dotyczących pomocy publicznej w ich treści, ale nie w podstawie prawnej, może lub niekiedy musi znaleźć się odwołanie do innych aktów prawnych, które regulują określone rodzaje pomocy, np. krajowego rozporządzenia Rady Ministrów z 9 stycznia 2015 r. Rozporządzenie to generalnie nie zawiera przepisów kompetencyjnych i dlatego nie powinno być powołane w podstawie prawnej uchwały w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości, ale ponieważ określa warunki udzielania określonych zwolnień, odwołanie do niego powinno znaleźć się w treści uchwały.

6 R. Dowgier, M. Popławski, *Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach*, Warszawa 2009, s. 37-38.

7 Zasady techniki prawodawczej stanowią załącznik do rozporządzenia wydanego na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 392 ze zm.), a więc skierowanego do administracji państwowej. Budzi to wątpliwości w zakresie ich bezpośredniego stosowania przez jednostki samorządu terytorialnego. Z tego powodu odesłanie do „Zasad techniki prawodawczej” powinno znaleźć się w ustawie o samorządzie gminnym – zob. L. Etel, *Redagowanie uchwał podatkowych rad gmin*, „Finanse Komunalne” 2004, nr 3.

Zbliżone podejście należy przyjąć w zakresie uchwał stanowiących podstawę udzielania pomocy *de minimis*. Zgodnie z pkt 21 preambuły do rozporządzenia Nr 1407/2013, przyznając pomoc *de minimis*, państwo członkowskie powinno wyraźnie odesłać do tego rozporządzenia. Oznacza to, że w uchwale rady gminy stanowiącej podstawę udzielania pomocy *de minimis* powinno znaleźć się wskazanie w sposób bezpośredni, iż zwolnienie podatkowe lub niższe stawki podatku stanowią pomoc *de minimis* udzielaną na zasadach określonych w niniejszej uchwale oraz rozporządzeniu Nr 1407/2013. Nie ma natomiast potrzeby wskazywania tego rozporządzenia w podstawie prawnej uchwały.

Istotne problemy związane z przygotowaniem uchwały rady gminy stanowiącej program pomocowy powstają na styku przepisów kompetencyjnych z ustaw podatkowych oraz przepisów z zakresu pomocy publicznej. Jak wskazano we wcześniejszej części opracowania, w pewnych aspektach regulacje te nie są ze sobą spójne. Uwaga ta dotyczy zwłaszcza podatku od nieruchomości, w zakresie którego udzielane zwolnienia stanowiące pomoc publiczną są zasadniczo limitowane kwotowo (czy to w ramach formuły *de minimis*, czy też np. pomocy regionalnej). Z tego punktu widzenia charakter przepisów pomocowych skłania do stwierdzenia, iż istotę tych preferencji w wielu przypadkach lepiej oddawałaby konstrukcja ulgi podatkowej polegającej na zmniejszeniu kwoty podatku niż klasyczne zwolnienie podatkowe.⁸ **Przemawia to za postulatem rozszerzenia uprawnień rad gmin do wprowadzania w podatku od nieruchomości czy podatku od środków transportowych ulg podatkowych.**

Drugą istotną kwestią jest automatyczny charakter pomocy udzielanej na podstawie programu pomocowego. Również przepisy stanowiące podstawę do wprowadzania uchwał przewidują, iż wynikające z nich zwolnienia są stosowane z mocy prawa, bez wydawania decyzji. Zatem tego rodzaju zapisy uchwał, które jednak przewidują konieczność wydania przez właściwy organ decyzji o zwolnieniu, naruszają

8 Aktualnie uchwały rad gmin przewidujące ulgi w podatku od nieruchomości jako naruszające w sposób istotny prawo powinny być kwestionowane w trybie nadzoru przez regionalne izby obrachunkowe. Dla przykładu spotkać można uchwały rad gmin, w których wyłącza się z podstawy opodatkowania określone powierzchnie użytkowe budynku i powierzchnie gruntu na jedno nowo utworzone miejsce pracy – por. M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011, s. 91.

prawo. W mojej ocenie należałoby jednak rozważyć, czy przepisy kompetencyjne w tym zakresie nie powinny ulec zmianie. Wydanie przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta) decyzji o zwolnieniu ma swoje zalety. Podstawową jest to, iż jest to dokument potwierdzający prawo do zwolnienia, podczas gdy zwłaszcza w przypadku uchwał przewidujących zwolnienia stanowiące pomoc inną niż *de minimis*, określone w nich warunki są na tyle skomplikowane, iż mogą budzić wątpliwości interpretacyjne. Zatem potwierdzeniem prawa do zwolnienia byłaby decyzja wydana przez właściwy organ.

Nie mniej istotną kwestią jest też to, że automatyczny charakter zwolnienia oznacza, iż każdy, kto spełni określone w uchwale warunki, jest nim objęty. Nie ma w tym zakresie żadnej uznaniowości ani po stronie organu podatkowego, ani po stronie beneficjenta. Tymczasem z jego punktu widzenia nie w każdym przypadku pomoc w formie preferencji, niejako narzucona stosowną uchwałą rady gminy, jest pożądana. Wiązać się to może np. z pewnymi ograniczeniami związanymi z finansowaniem ze środków publicznych inwestycji, co wyklucza uzyskanie na ten sam cel dodatkowych środków. Może więc okazać się, że np. zastosowanie niższej stawki podatku od nieruchomości stanowiącej pomoc *de minimis* oznacza dla przedsiębiorcy naruszenie warunków uzyskanego uprzednio wsparcia, a w konsekwencji nawet obowiązek jego zwrotu.

Do rozważenia pozostaje więc przyjęcie na gruncie podatku od nieruchomości, czy podatku od środków transportowych konstrukcji podobnej do tej, która występuje w podatku rolnym przy stosowaniu niektórych ulg i zwolnień ustawowych, np. zwolnienia z tytułu nabycia gruntów na utworzenie lub powiększenie gospodarstwa rolnego (art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r.). Zakłada ona, iż warunki zastosowania preferencji określa ustawa, ale jej udzielenie następuje dopiero po złożeniu stosownego wniosku w oparciu o wydaną decyzję. Ma ona złożony charakter, gdyż z jednej strony bez jej wydania nie jest możliwe uzyskanie preferencji, ale z drugiej stosuje się ją już od następnego miesiąca po złożeniu wniosku, a nie wydania decyzji. Ponadto przy wydaniu tej decyzji nie występuje element uznaniowości, gdyż przesłanki udzielenia zwolnienia oraz ulgi określa ustawa. W toku postępowania organ podatkowy jedynie weryfikuje ich wystąpienie.

Przenosząc powyższy schemat na grunt zwolnień podatkowych, które stanowią pomoc publiczną, stosowanych aktualnie na podstawie uchwały rady gminy, należałoby upoważnić w ustawach szczegółowego prawa podatkowe gminne organy podatkowe do wydawania decyzji w sprawie zwolnień. Przesłanki stosowania zwolnienia określone byłyby więc w akcie normatywnym, ale nabycie prawa do preferencji potwierdzałaby stosowana decyzja. Tego rodzaju konstrukcja prawna rozwiązałaby wskazane wyżej dwa podstawowe problemy: beneficjent uzyskiwałby potwierdzenie prawa do zwolnienia, a ponadto gdyby taka była jego wola, mógłby nie korzystać z preferencji, co oznaczałoby w praktyce, iż nie składa wniosku o jej zastosowanie.

Kolejnym praktycznym problemem, który pojawia się w kontekście analizy ustawowych upoważnień do podejmowania uchwał podatkowych rad gmin przewidujących preferencje podatkowe oraz regulacji z zakresu pomocy publicznej, jest możliwość nakładania w uchwałach na beneficjentów dodatkowych obowiązków (zwykle o charakterze informacyjnym) oraz wprowadzanie zapisów, które mają gwarantować gminnym organom podatkowym określone uprawnienia w zakresie kontroli prawidłowości stosowania preferencji.

Pierwszy ze wskazanych przypadków można zobrazować uchwałą, w której zobowiązuje się beneficjentów pomocy do złożenia w określonym terminie stosownych oświadczeń i zaświadczeń przewidzianych w art. 37 ust. 1 u.p.p.p. Przepis ten stanowi, iż podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* jest zobowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy, stosownych zaświadczeń, oświadczeń oraz informacji niezbędnych do udzielenia pomocy na stosownych formularzach. Natomiast zgodnie z art. 37 ust. 7 u.p.p.p. do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc zaświadczeń, oświadczeń lub informacji, o których mowa w ust. 1, 2 i 5 tego przepisu, pomoc nie może być udzielona temu podmiotowi. Zatem dopełnienie wskazanego obowiązku jest kluczowe dla udzielania pomocy. Gminny organ podatkowy nie może bowiem uznać, że zwolnienie podatkowe może być stosowane, o ile nie dysponuje wskazanymi dokumentami. Powinien je przy tym mieć jeszcze przed dniem udzielenia pomocy, którym jest zgodnie z art. 2 pkt 11 u.p.p.p. dzień, w którym podmiot ubiegający się o pomoc publiczną nabył prawo do otrzymania

tej pomocy, a w przypadku gdy udzielenie pomocy w formie ulgi podatkowej następuje na podstawie aktu normatywnego, bez wymogu wydania decyzji:

- a) dzień, w którym zgodnie z odrębnymi przepisami upływa termin złożenia deklaracji albo innego dokumentu określającego wartość pomocy,
- b) dzień faktycznego przysporzenia korzyści finansowych – w przypadku braku obowiązku złożenia deklaracji albo innego dokumentu określającego wartość pomocy
– chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej.

W zakresie podatku od nieruchomości, gdy dokonuje się jego samoobliczenia w stosownej deklaracji, zastosowanie znajdzie reguła wskazana pod lit. a), a więc dniem udzielenia pomocy będzie 31 stycznia roku podatkowego, gdyż w tej dacie upływa termin do złożenia deklaracji. Z kolei w przypadku osób fizycznych, u których zobowiązanie podatkowe powstaje poprzez doręczenie im decyzji, dniem udzielenia pomocy będzie dzień faktycznego uzyskania korzyści, a więc dzień, w którym upływa termin płatności danej raty podatku.⁹

Z powyższego wywieść należy, iż skoro dniem udzielenia pomocy jest termin złożenia deklaracji rocznej, a organ podatkowy nie może udzielić pomocy bez uzyskania stosownych zaświadczeń lub oświadczeń oraz informacji, to podatnik zobowiązany jest corocznie wraz ze złożoną deklaracją takie dokumenty przedstawiać. Podobnie rzecz się ma w odniesieniu do osób fizycznych, które każdego roku, w mojej ocenie, przed terminem płatności pierwszej raty podatku powinny złożyć niezbędne do uzyskania pomocy dokumenty.

Podkreślić jednak należy, iż art. 37 ust. 1 u.p.p.p. wskazuje, iż przedmiotowe dokumenty należy przedłożyć wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy. Deklaracja podatkowa nie może być jednak uznana za wniosek. Podobnie w przypadku podatników będących osobami fizycznymi, gdy ich zobowiązanie powstaje przez doręczenie decyzji ustalającej, nie składają oni wniosków w tym zakresie. Zatem celem uniknięcia wątpliwości, w mojej ocenie, zasadne i dopuszczalne jest wpisanie do uchwały rady

9 Takie stanowisko prezentuje UOKiK – zob. *Jak ustalić dzień udzielenia pomocy w przypadku ustawowego zwolnienia z podatku od nieruchomości?*, <https://uokik.gov.pl/faq3.php#faq354>

gminy, która stanowi podstawę udzielania pomocy, obowiązku przedkładania w określonym terminie odpowiednich zaświadczeń, oświadczeń i informacji, o których mowa w powołanym przepisie.¹⁰ Może być to jeden termin dla wszystkich kategorii podatników, z uwzględnieniem faktu, iż osoby prawne oraz jednostki organizacyjne bez osobowości prawnej uzyskują pomoc w dacie wcześniejszej niż osoby fizyczne. Zaproponować więc można, aby w uchwale obowiązek ten dotyczył każdego roku i był realizowany do dnia 31 stycznia. Nie może bowiem dojść do sytuacji, w której pomoc na podstawie uchwały udzielana będzie z naruszeniem art. 37 ust. 7 u.p.p.p. W zakresie upoważnienia wynikającego z ustawy, w szczególności art. 7 ust. 3 u.p.o.l., mieści się uprawnienie rady gminy do określenia nie tylko brzmienia wprowadzanego w uchwale zwolnienia, ale także warunków jego stosowania. Warunkiem takim może być zatem przedstawienie określonych w art. 37 ust. 1 u.p.p.p. dokumentów. **Docelowo jednak, celem wyeliminowania wskazanych wątpliwości, należałoby dokonać zmiany redakcyjnej w art. 37 ust. 1 u.p.p.p. w taki sposób, aby wynikający z niego obowiązek obejmował wszystkie podmioty ubiegające się o pomoc publiczną bez względu na to, czy są one zobowiązane złożyć w tym zakresie stosowny wniosek.** Przy takiej zmianie nie byłoby już konieczne nakładanie takiego obowiązku w uchwałach rad gmin, które stanowią podstawę do udzielenia pomocy automatycznej, bez obowiązku składania jakiegokolwiek wniosku. Alternatywnie przepis ten mógłby pozostać w obowiązującym brzmieniu, gdyby przyjęto zaproponowaną zmianę w zasadach udzielania preferencji określonych w uchwałach rad gmin polegającą na obowiązku złożenia w tym zakresie stosownego wniosku i rozstrzygnięciu w tym zakresie stosowną decyzją.

Nie ma natomiast uzasadnienia do tego, aby w uchwałach rad gmin stanowiących podstawę do udzielania pomocy publicznej wprowadzać rozwiązania stanowiące dla gminnych organów podatkowych podstawę do prowadzenia szczególnych czynności mających na celu weryfikację zasadności stosowania preferencji. Prawidłowość rozliczenia podatku

10 Tego rodzaju rozwiązania rozszerzające w drodze uchwały obowiązki proceduralne są przez niektórych przedstawicieli doktryny kwestionowane ze względu na to, że w ich ocenie, wychodzą poza zakres ustawowej delegacji – zob. W. Lachiewicz, *Pomoc publiczna w drodze wprowadzania zwolnień od podatków lub opłat lokalnych, bądź preferencyjnych stawek podatku lub opłaty*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2008, nr 1.

weryfikowana jest bowiem w oparciu o procedury określone w ordynacji podatkowej. Jeżeli organ podatkowy ma więc wątpliwości związane z korzystaniem z prawa do zwolnienia czy innej preferencji, to powinien je wykorzystać. Nie ma podstaw do wprowadzania w tym zakresie odrębnych regulacji w uchwałach rad gmin.

Ordynacja podatkowa reguluje trzy procedury, które mogą być we wskazanym przypadku wykorzystane: czynności sprawdzające, kontrolę podatkową oraz postępowanie podatkowe. W pierwszej kolejności należy wykorzystywać czynności sprawdzające określone przepisami art. 272-280 o.p. Pozwalają one m.in. na wezwanie do złożenia wyjaśnień co do poprawności złożonej deklaracji (art. 274a). W ramach czynności sprawdzających nie można natomiast żądać przedkładania dokumentów, które mogą być przydatne do weryfikacji np. poziomu zatrudnienia czy wysokości poniesionych wydatków. Taka możliwość istnieje w kontroli podatkowej. Zgodnie z art. 286 § 1 pkt 4 o.p. kontrolujący, w zakresie wynikającym z upoważnienia, jest w szczególności uprawniony do żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej. Podobne uprawnienia przysługują organowi podatkowemu w toku postępowania podatkowego (art. 155 w zw. z art. 189 § 1 o.p.), ale zasadniczo bardziej racjonalnym rozwiązaniem jest uprzednie zastosowanie czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, które potwierdzą ewentualne uchybienia. Gdy takowych nie ma, postępowanie z zasady nie będzie prowadzone.

Na tle powyższego należy podkreślić, iż w zakresie spraw podatkowych pozostających w kompetencji organów podatkowych nie będzie zasadniczo znajdował zastosowania art. 39 u.p.p.p. Przepis ten reguluje szczególny tryb uzyskiwania informacji od beneficjentów lub podmiotów ubiegających się o pomoc publiczną. Zgodnie z nim podmioty te są zobowiązane do przekazywania informacji o dotyczącej ich pomocy publicznej Prezesowi Urzędu, a w zakresie pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie – ministrowi właściwemu do spraw rolnictwa lub podmiotowi udzielającemu pomocy – na ich żądanie, w zakresie i terminach określonych w żądaniu. Termin określony w żądaniu, o którym mowa w ust. 1, nie może być krótszy niż 14 dni, chyba że o informację

dotyczące udzielonej pomocy występuje Komisja. Wskazana procedura może mieć zastosowanie w przypadku ewentualnego żądania od gminy informacji przez Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa, które to podmioty mają prawo złożenia zastrzeżeń lub opiniują projekty programów pomocowych. Natomiast w przypadku organów podatkowych będą one wykorzystywały procedury podatkowe, które, jak wskazano, umożliwiają uzyskanie niezbędnych informacji od beneficjenta lub podmiotu ubiegającego się o pomoc publiczną.

W uchwałach rad gmin stanowiących podstawę udzielania pomocy publicznej wprowadza się często regulacje dotyczące konsekwencji niedotrzymania warunków niezbędnych do skorzystania z preferencji.¹¹ Niekiedy czyni się to poprzez odesłanie do przepisów ordynacji podatkowej, co należy uznać za działanie zbędne, ale jednak nienaruszające prawa w sposób istotny. Ma ono wyłącznie walor informacyjny, o ile przepisy uchwały nie modyfikują postanowień ordynacji podatkowej. Ordynacja podatkowa jest aktem powszechnie obowiązującym i znajduje zastosowanie w zakresie, który określa jej art. 1 i 2. Dotyczy więc ona również podatków, do których ustalania lub określania właściwe są organy podatkowe. Skoro więc konsekwencją braku zapłaty podatku na skutek niezasadnego zastosowania zwolnienia podatkowego będzie np. powstanie zaległości podatkowej, to w tym zakresie zastosowanie znajdą przepisy ordynacji dotyczące konsekwencji takiego stanu rzeczy, w szczególności odnoszące się do obowiązku i zasad naliczania odsetek za zwłokę. Podobnie będzie w tych przypadkach, gdy podatnik bezzasadnie korzysta z niższej stawki podatku. Zasad tych nie może modyfikować uchwała rady gminy, przewidując np. obowiązek uiszczenia odsetek za zwłokę w każdym przypadku naruszenia warunków korzystania z preferencji podatkowej. Wadliwe jest więc w takich sytuacjach odsyłanie w uchwale do przepisów ordynacji podatkowej dotyczących odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, o ile odnosiłoby się ono do osób fizycznych, które aby być zobowiązanymi do zapłaty podatku, muszą uprzednio otrzymać decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego.

11 Zob. M. Popławski, *Uchwały podatkowe...*, *op. cit.*, s. 104 i nast.

Zgodnie bowiem z art. 6 ust. 7 u.p.o.l. podatek od nieruchomości na rok podatkowy ustala osobie fizycznej w drodze decyzji organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotu opodatkowania. Decyzja ta ma charakter konstytutywny, co oznacza, że dopiero z momentem jej doręczenia powstaje zobowiązanie podatkowe. Zatem bez takiej decyzji zobowiązanie nie istnieje. Jeżeli natomiast decyzja zostanie doręczona, to termin na zapłatę wynikającego z niej podatku wynosi z zasady 14 dni od dnia jej doręczenia (art. 47 § 1 o.p.). Zatem w przypadku okresu poprzedzającego doręczenie takiej decyzji nie można mówić o istnieniu zaległości podatkowej oraz odsetkach za zwłokę naliczanych od takiej zaległości. Oznacza to, że nie w każdym przypadku zakwestionowania prawa do stosowania preferencji wskazane konsekwencje się pojawiają. W zakresie, w jakim uchwała rady gminy nakłada na podatnika podatek od nieruchomości będącego osobą fizyczną obowiązek uiszczenia zaległości podatkowej wraz odsetkami za zwłokę, narusza ona prawo.

Podkreślić należy, iż uchwała, w zakresie w jakim wskazuje na konieczność uregulowania odsetek za zwłokę przez przedsiębiorcę, który nie miał prawa do preferencji – o ile zawiera jedynie taki ogólny zapis – może być też interpretowana z uwzględnieniem powołanych wyżej przepisów prawa. Oznacza to, że sam przepis uchwały nie może stanowić podstawy do naliczenia odsetek za zwłokę dla przedsiębiorców, którzy są osobami fizycznymi. Zapis ten, chociaż jest zbędny, bo generalnie zagadnienie odsetek za zwłokę regulują odpowiednie przepisy ordynacji podatkowej, może znaleźć zastosowanie jedynie w zakresie tych podatników, u których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa (zasadniczo osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych, w tym spółek, które nie posiadają osobowości prawnej). Ta grupa podmiotów i tak zobowiązana byłaby do wpłaty zaległości podatkowej z odsetkami, co wynika z ustawy.

W odniesieniu do uchwał rad gmin, które uzależniają korzystanie z preferencji podatkowych od warunków, jakie muszą być spełnione nie jednorazowo, lecz przez określony czas (np. utrzymanie inwestycji czy nowych miejsc pracy), w uchwałach spotkać można się także z zapisami, które doprecyzowują, czy podatnik traci prawo do zwolnienia za cały jego okres (z mocą wsteczną), czy też jedynie za okres następu-

jący po naruszeniu warunków do jego stosowania. Można to zobrazować przykładem, w którym rada gminy zastrzega, iż warunkiem zwolnienia z podatku od nieruchomości jest utrzymanie nowych miejsc pracy przez okres 5 lat. Podatnik traci jednak prawo do zwolnienia, gdy tego warunku nie dochowa, z tym że zwolnienie nie przysługuje, począwszy od następnego miesiąca po miesiącu, w którym warunek został naruszony. Abstrahując od sensu takiego rozwiązania,¹² należy przyjąć, że w ramach przysługującego radzie gminy zakresu upoważnienia wynikającego z art. 7 ust. 3 u.p.o.l. dopuszczalne jest takie określenie przez nią w uchwale tego rodzaju konsekwencji. Regulacje uchwał podatkowych, które określają skutek naruszenia przesłanek stosowania zwolnienia w postaci utraty prawa do tegoż zwolnienia, stanowią w istocie potwierdzenie obowiązku podatkowego i generalnie nie naruszają prawa, o ile nie pozostają w sprzeczności z innymi przepisami (np. ordynacji podatkowej). Zapisy te w zakresie, w jakim modyfikują (skracają) okres obowiązywania zwolnienia w takich sytuacjach, jak np. przekroczenie dopuszczalnego poziomu pomocy, likwidacja inwestycji czy utworzonych miejsc pracy, mieszczą się w uprawnieniu rady gminy do wprowadzenia zwolnienia podatkowego, które wynika z art. 7 ust. 3. Skoro przepis ten odwołuje się do innych zwolnień przedmiotowych niż określone w art. 7 ust. 1, to zwolnienia wprowadzone uchwałą rady gminy mogą zawierać sformułowane przesłanki ich stosowania w taki sposób, iż uzależniają prawo do zwolnienia od istnienia określonego stanu faktycznego nie tylko w dacie nabycia prawa do zwolnienia, ale i w okresach przyszłych. W szczególności tak jak art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. uzależnia prawo do zwolnienia gruntu lub budynku wpisanego indywidualnie do rejestru zabytków od ich utrzymania i konserwacji zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, tak uchwała rady gminy może uzależnić stosowanie zwolnienia od braku zaległości podatkowych, czy też nieprzekroczenia wartości brutto otrzymanej pomocy.

Z powyższego należy wywieść, że wobec braku w uchwale odrębnych zapisów konsekwencją naruszenia warunków zwolnienia jest obowiązek zapłaty podatku. Jednak w zależności od sposobu powstania

12 W mojej ocenie, skoro warunkuje się zwolnienie utrzymaniem zatrudnienia przez określony czas, to nieuzasadnione jest jego przyznanie komuś, kto przyjętego zobowiązania w tym zakresie nie wykonał.

zobowiązania podatkowego w danym podatku może to wymagać wydania przez organ podatkowy decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Ponadto jedynie w tym drugim przypadku może powstać obowiązek uiszczenia odsetek za zwłokę. O ile nie jest to sprzeczne z innymi przepisami prawa, w ramach przysługujących radom gmin uprawnień mogą one określić moment utraty prawa do zwolnienia, np. decydując, iż w określonych przypadkach nie jest ono stosowane jedynie *ex nunc*. W tym przypadku pojawia się jednak kolejne pytanie sprowadzające się do tego, czy w podatku od nieruchomości czy od środków transportowych, które mają roczny charakter, możliwe jest wprowadzanie i stosowanie zwolnień jedynie przez część roku?

Zasygnalizowana kwestia ma istotne znaczenie, mając na uwadze limity udzielanej pomocy *de minimis* oraz inne rodzaje pomocy, które warunkowane są poniesieniem przez beneficjenta określonych wydatków (np. pomoc regionalna). Czy stosowanie tych limitów w np. zakresie podatku od nieruchomości może prowadzić do udzielenia zwolnienia na czas oznaczony, np. krótszy niż rok podatkowy? Czy możliwe jest, aby w uchwale rady gminy okres zwolnienia określić w miesiącach?

Generalnie z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy wyprowadzić wniosek, iż podatek od nieruchomości ma charakter roczny w tym znaczeniu, iż wymierzany jest w decyzji na rok podatkowy (art. 6 ust. 7) lub jego wysokość obliczana jest samodzielnie przez podatnika w złożonej deklaracji na dany rok podatkowy (art. 6 ust. 9 pkt 1). Jednakże w art. 6 ust. 1 oraz ust. 4 u.p.o.l. wskazuje się, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstaje i wygasa w cyklach miesięcznych (powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające jego powstanie i wygasa z końcem miesiąca, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające jego wygaśnięcie). Ponadto należy zauważyć, iż art. 7 ust. 3 u.p.o.l. upoważnia radę gminy do wprowadzania zwolnień przedmiotowych innych niż określone w ust. 1, przy czym zwolnienia ustawowe nie są ograniczone żadnymi terminami. Mają one bezterminowy charakter w tym znaczeniu, że – uwzględniając art. 6 ust. 4 u.p.o.l. – obowiązują do końca miesiąca, w którym istniały okoliczności, które uniemożliwiają ich zastosowanie. Mając powyższe na uwadze, należy przyjąć, iż generalnie zwolnienia ustawowe są bezterminowe, ale ich stosowanie przypię-

sane jest do okresów miesięcznych. Możliwa jest więc sytuacja, w której w danym roku podatnik korzysta ze zwolnienia np. przez okres 5 miesięcy, w których spełniał ustawowe warunki jego stosowania.

Jeżeli więc rada gminy na mocy art. 7 ust. 3 u.p.o.l. jest uprawniona do wprowadzania zwolnień podatkowych o konstrukcji zbliżonej do zwolnień ustawowych z art. 7 ust. 1 u.p.o.l., to nie można wykluczyć sytuacji, w których warunki stosowania zwolnienia określone w uchwale rady gminy będą prowadziły do tego, iż zwolnienie stosowane będzie jedynie przez część roku, oczywiście z zachowaniem miesięcznych okresów rozliczeniowych. W szczególności w zakresie zwolnień stanowiących pomoc regionalną okres zwolnienia będzie faktycznie uzależniony od wysokości poniesionych wydatków oraz dopuszczalnej intensywności pomocy ustalonej mapą pomocy regionalnej. Mając na uwadze miesięczne okresy, w których powstaje i wygasa obowiązek podatkowy, nie może przy tym dojść do sytuacji, w której zastosowanie zwolnienia doprowadzi do przekroczenia dopuszczalnego poziomu pomocy. W związku z tym zasadne jest przyjęcie konstrukcji, którą przewidziano w § 14 ust. 4 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r., zgodnie z którą pomocy udziela się do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym przekroczone maksymalne intensywności lub wartości pomocy określone w § 11. Rada gminy w uchwale może jednak ten okres skrócić.

Ze wskazaną regulacją w praktyce mogą wiązać się jednak problemy natury proceduralnej. Zgodnie bowiem z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych właściwy organ podatkowy ustala wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości w drodze stosownej decyzji albo też czyni to sam podatnik w złożonej do dnia 31 stycznia danego roku podatkowego deklaracji. Jeżeli więc taki podatnik nabył prawo do zwolnienia w oparciu o stosowną uchwałę rady gminy, a okres tego zwolnienia upłynie w trakcie roku podatkowego, to powinien odpowiednio:

- a) gdy jego zobowiązanie powstaje poprzez doręczoną decyzję ustalającą:
 - a nie ustalono tego zobowiązania na dany rok ze względu na korzystanie ze zwolnienia – otrzymać decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego za tę część roku, w której nie korzystał ze zwolnienia po uprzednim złożeniu infor-

macji na podatek od nieruchomości w ciągu 14 dni od dnia, w którym utracił prawo do zwolnienia (art. 6 ust. 6 u.p.o.l.); decyzja ustalająca wysokość zobowiązania będzie wydawana dopiero po utracie prawa do zwolnienia;

- ustalono mu podatek na dany rok, ale bez uwzględnienia przedmiotów korzystających ze zwolnienia – otrzymać decyzję zmieniającą w oparciu o art. 6 ust. 8 u.p.o.l. w zw. z art. 254 o.p., w której naliczony zostanie podatek za tę część roku, w której nie korzystał ze zwolnienia; w tym przypadku podatnik również w ciągu 14 dni od dnia utraty prawa do zwolnienia powinien złożyć stosowną informację we właściwym organie podatkowym;

- b) gdy jego zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy ustawy i następuje samoobliczenie podatku, powinien złożyć w terminie do dnia 31 stycznia danego roku deklarację roczną, a następnie jej korektę w ciągu 14 dni od dnia, w którym utracił prawo do zwolnienia (art. 6 ust. 9 pkt 2 u.p.o.l.); działanie takie będzie właściwe nawet wtedy, gdy podatnik nie posiadał przedmiotów podlegających opodatkowaniu, albowiem zgodnie z art. 6 ust. 10 u.p.o.l. obowiązek składania deklaracji dotyczy również podatników korzystających ze zwolnień na mocy przepisów tej ustawy.¹³

We wskazanych wyżej przypadkach należy jednak zauważyć, iż już na początku roku podatkowego podatnik i organ podatkowy najczęściej mają świadomość, że w trakcie roku zobowiązanie podatkowe albo powstanie, albo też ulegnie zwiększeniu. Problematyczne jest jednak wydanie już na początku roku podatkowego decyzji na cały rok, w której uwzględni się obowiązywanie zwolnienia np. jedynie przez okres pierwszych 6 miesięcy i wyliczony za pozostałą część roku podatek podzieli się na 4 raty. Podobnie kontrowersyjna jest możliwość zadeklarowania do 31 stycznia podatku należnego za np. okres lipiec-grudzień danego roku. Za takim stanowiskiem przemawia to, iż nie powinno się w deklaracji wykazywać zobowiązań, które jeszcze nie powstało. Również

13 W mojej ocenie zobowiązanie wnikające z art. 6 ust. 10 u.p.o.l. należy rozumieć szeroko i obijając nim również sytuacje, w których zwolnienie wynika wprawdzie z uchwały rady gminy, ale podejmowanej na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. Tylko przy takim założeniu obowiązek ten ma sens, albowiem celem tego przepisu jest ułatwienie organom podatkowym weryfikacji prawa do zwolnienia.

w przypadku decyzji ustalających w momencie ich wydania odnosiłyby się one do przedmiotów zwolnionych od podatku. Ponadto ani decyzja, ani deklaracja nie powinny opierać się na zdarzeniach przyszłych niepewnych, a za takie należy uznać utratę prawa do zwolnienia w przyszłości. Dlatego podatnicy, którzy dokonują samoobliczenia podatku od nieruchomości, korzystając ze zwolnienia, składają deklarację jedynie z wykazanymi przedmiotami zwolnionymi od opodatkowania (art. 6 ust. 10 u.p.o.l.), które korygują w trakcie roku podatkowego. Osoby fizyczne, które posiadają jedynie przedmioty zwolnione od podatku, nie powinny natomiast otrzymywać decyzji ustalających do czasu, aż utracą prawo do zwolnienia.

Wskazane wyżej zasady rozliczania podatku prowadzą do dużych problemów na gruncie pomocy *de minimis*. Zwolnienia w tym zakresie wprowadzane uchwałami zasadniczo nie są ograniczane limitem wydatków, lecz jedynie limitem kwoty pomocy bagatelnej, która zasadniczo wynosi równowartość 200.000 euro.¹⁴ Warunkiem udzielenia tej pomocy jest więc sytuacja, w której jej wartość liczona za okres 3 kolejnych lat podatkowych, uwzględniając rok bieżący, w którym pomoc ma być udzielona oraz dwa poprzednie lata, nie przekracza wskazanej kwoty. W tym przypadku, odstępując ze względu na zwolnienie od wydania decyzji ustalającej na dany rok, organ podatkowy zobowiązany jest ustalić, czy pomoc *de minimis* może być udzielona ze względu na jej limit. Zasadniczo limit ten badany jest więc dla całego roku, w którym stosuje się zwolnienie oraz dwóch poprzednich lat. Problematyczna jest natomiast sytuacja, w której ze względu na już uzyskaną pomoc limit pomocy *de minimis* nie pozwala na zastosowanie zwolnienia za cały rok (np. wartość zwolnienia skutkuje jego przekroczeniem w miesiącu czerwcu). W tym kontekście działanie organu podatkowego może polegać na:

- a) nieuwzględnieniu zwolnienia, gdy jego wartość w ujęciu rocznym skutkowałaby przekroczeniem limitu pomocy *de minimis*; takie rozwiązanie zakłada, że podatek od nieruchomości ma charakter roczny i wartością pomocy jest równowartość podatku za cały rok podatkowy;

14 Rady gmin w uchwałach często wprowadzają dodatkowo maksymalne okresy stosowania zwolnienia.

- b) uwzględnieniu zwolnienia, ale jedynie za okres odpowiadający wartości podatku, która nie spowoduje przekroczenia limitu pomocy *de minimis*; mając na uwadze miesięczny sposób rozliczania podatku od nieruchomości, oznaczałoby to, że zwolnienie jest stosowane do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym doszłoby do przekroczenia limitu pomocy *de minimis*;¹⁵
- c) uwzględnieniu zwolnienia dokładnie w wysokości wyznaczonej limitem pomocy *de minimis*, co w istocie umożliwiałoby odliczenie od podatku rocznego dokładnie takiej kwoty, jaka pozostała podatnikowi do wykorzystania w ramach przysługującego mu limitu.

Jeżeli przyjąć, że podstawową kwestią jest realizacja prawa do zwolnienia, a po drugie nieprzekroczenie szczegółowych warunków związanych z limitami udzielanej pomocy publicznej, to przemawia to za odrzuceniem pierwszej ze wskazanych koncepcji. Z kolei za odrzuceniem ostatniej ze wskazanych koncepcji przemawia fakt, iż odliczenie konkretnej kwoty od należnego podatku stanowi w istocie ulgę podatkową, której rady gmin nie mogą w drodze uchwały wprowadzić. Ponadto uwzględniając, że obowiązek zapłaty podatku powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym ustały okoliczności uzasadniające zwolnienie od podatku, nie byłoby możliwe ustalenie zobowiązania za miesiąc wcześniejszy, w trakcie którego przekroczone by limit pomocy *de minimis*, tak aby dokładnie rozliczyć wartość pomocy, która może być przyznana w ramach limitu. Z tych powodów opowiedzieć się należy za rozwiązaniem drugim. Zwolnienie podatkowe powinno być stosowane do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym doszłoby do przekroczenia limitu pomocy *de minimis*. Od następnego miesiąca podatek powinien być naliczony w stosownej decyzji lub deklaracji.

Celem uniknięcia wątpliwości związanych z udzielaniem pomocy *de minimis* na podstawie uchwał rad gmin zasadne byłoby doprecyzowanie zasygnalizowanych kwestii w tych aktach. Powinny więc one zawierać

15 Jest to rozwiązanie tożsame z przyjętym na potrzeby stosowania zwolnień w oparciu o rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. Zgodnie z § 14 ust. 4 tego aktu, pomocy udziela się do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym przekroczone maksymalne intensywności lub wartości pomocy określone w § 11.

postanowienia, wedle których pomocy udziela się do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym doszłoby do przekroczenia limitu pomocy *de minimis*.

Kończąc tę część rozważań, należy też stwierdzić, iż granice ustawowych upoważnień do podejmowania uchwał rad gmin stanowiących programy pomocowe pozwalają na wprowadzanie preferencji odrębnie dla danego podatku (od nieruchomości, od środków transportowych). Co więcej, mając na uwadze specyficzne wymogi formalne związane z tworzeniem takich programów, uzasadnienie znajduje praktyka polegająca na tym, iż rady gmin podejmują uchwały przewidujące udzielenie określonych rodzajów pomocy. Odrębnie więc uchwalane są akty stanowiące podstawę udzielania pomocy *de minimis*, a odrębnie np. w zakresie pomocy udzielanej w oparciu o krajowe rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. Tego rodzaju zwolnień podatkowych nie łączy się też ze zwolnieniami, które nie stanowią pomocy publicznej, co znajduje uzasadnienie w przyczynach natury proceduralnej. Wyjątkiem od tej zasady są uchwały w sprawie stawek podatków i opłat lokalnych, w których w jednym akcie określa się wszystkie ich kategorie, również te, które stanowią pomoc *de minimis*.

4.3. Uchwały stanowiące podstawę do udzielania pomocy *de minimis*

Z teoretycznego punktu widzenia pomoc *de minimis* na podstawie uchwał podatkowych rad gmin może być udzielana w formie ulg i zwolnień w podatku rolnym (art. 13e u.p.r.), zwolnień w podatku leśnym (art. 7 ust. 3 u.p.l.), zwolnień w podatku od nieruchomości, od środków transportowych oraz opłatach lokalnych (art. 7 ust. 3, art. 12 ust. 4, art. 19 pkt 3 u.p.o.l.), a także preferencyjnych stawek tych świadczeń (art. 5 ust. 2-4, art. 10 ust. 2, art. 19 pkt 1 i 4 u.p.o.l.¹⁶). W praktyce jednak dominują preferencje w zakresie podatku od nieruchomości.

16 W odniesieniu do obowiązującego od dnia 11 września 2015 r. art. 19 pkt 4 u.p.o.l., który stanowi podstawę do różnicowania przez rady gmin wysokości opłaty reklamowej, należy zauważyć, iż jego zastosowanie może prowadzić do udzielenia pomocy publicznej, przy czym ustawodawca nie dostosował do tej zmiany brzmienia art. 20c. Przepis ten wskazuje, iż w przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, w art. 10 ust. 2 oraz w art. 19 pkt 1 i 3, jeżeli uchwała

Pomoc *de minimis* może być stosowana na zasadach określonych w czterech rozporządzeniach Komisji Europejskiej, które określają specjalne warunki (w tym limity pomocy) dla sektora rolnictwa i rybołówstwa oraz pomocy stanowiącej rekompensatę usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym. Jednak, jak wskazują dane przedstawione w rozdziale 3.4.2. niniejszego opracowania, prawie wyłącznie pomoc *de minimis* udzielana jest przez gminy zgodnie z rozporządzeniem Komisji Nr 1407/2013. Uzasadnia to skupienie się na problematyce stosowania tego aktu w praktyce uchwałodawczej rad gmin.

Obok przepisów szczegółowego prawa podatkowego oraz powołanych rozporządzeń Komisji Europejskiej procedurę podejmowania programów pomocowych w formie uchwał rad gmin, które stanowią podstawę do udzielania pomocy publicznej, określają przepisy ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

Cechą charakterystyczną pomocy *de minimis* jest brak określonego celu, na który jest ona przeznaczona. Kwestia ta ma zasadnicze znaczenie w kontekście treści uchwał rad gmin wprowadzających preferencje podatkowe w ramach tej formuły. W istocie bowiem takie uchwały jedynie w niewielkim zakresie różnią się od „normalnych” uchwał w sprawie zwolnień podatkowych, które nie stanowią podstawy do udzielania pomocy publicznej. Ich treść nie jest zbyt skomplikowana, o ile przy ich konstruowaniu zastosuje się odpowiednią technikę prawodawczą.

Rzeczą zasadniczą przy konstruowaniu tego rodzaju uchwał jest określenie w sposób poprawny przez radę gminy, iż mamy do czynienia z programem pomocowym stanowiącym podstawę udzielania pomocy publicznej w ramach formuły *de minimis*. Jest to możliwe przynajmniej na dwa sposoby. Po pierwsze, odpowiednie zastrzeżenie może znaleźć się już w tytule uchwały (np. uchwała w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości stanowiących pomoc *de minimis*). Drugą możliwością jest wskazanie, iż preferencja stanowi pomoc *de minimis* w treści samej uchwały. W tym drugim przypadku szczególnie ważne jest jednak, aby w sposób precyzyjny określić, czy może być ona stosowana jedynie w ramach pomocy *de minimis*, czy też w niektórych przypadkach może

radę gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, pomoc ta jest udzielana jako pomoc *de minimis*. Brakuje w nim więc powołania art. 19 pkt 4 u.p.o.l.

ona w ogóle nie stanowi pomocy publicznej. Wskazanie wprost, czy to w tytule uchwały, czy też w jej treści, iż wynikająca z niej preferencja stanowi pomoc *de minimis* udzielaną na zasadach określonych w uchwale oraz stosownym rozporządzeniu Komisji Europejskiej, oznacza, że nie ma możliwości stosowania jej poza tą regułą. Nie w każdym przypadku tego rodzaju zapis będzie faktycznie odpowiadał woli rady gminy. Zwykle bowiem zastrzeżenie dotyczące tego, iż preferencja stanowi pomoc *de minimis*, wprowadzane jest do uchwały z takim zamiarem, aby odnosiło się jedynie do przypadków udzielenia pomocy. Nie wyklucza to więc jej stosowania również w tych przypadkach, w których nie stanowi ona podstawy udzielenia pomocy publicznej. Należy jednak podkreślić, iż celem uniknięcia wątpliwości związanych ze stosowaniem uchwały należałoby posługiwać się przy jej konstruowaniu trybem warunkowym, który wykorzystany jest w art. 20c u.p.o.l.¹⁷ Przepis ten stanowi, że w przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, w art. 10 ust. 2 oraz w art. 19 pkt 1 i 3, **jeżeli uchwała rady gminy przewiduje** udzielanie pomocy publicznej, pomoc ta jest udzielana jako pomoc *de minimis*. Zatem w treści uchwały analogicznie należałoby stwierdzić, iż zwolnienie lub niższa stawka, która z niej wynika, o ile stanowi pomoc publiczną, jest udzielana jako pomoc *de minimis*. Elementem doprecyzującym tego rodzaju zapis będzie wyraźne powołanie właściwego rozporządzenia Komisji Europejskiej, które określa szczegółowe zasady stosowania danego rodzaju pomocy *de minimis*, wraz z miejscem jego publikacji.

W przypadkach, w których uchwała rady gminy zawiera jedynie ogólne odesłanie do rozporządzenia regulującego właściwą kategorię pomocy *de minimis*, powinna być ona skonstruowana w taki sposób, aby nie było wątpliwości, iż uregulowaną w niej preferencję stosuje się na zasadach określonych w uchwale oraz w tymże rozporządzeniu. Zasadniczo w uchwałach nie modyfikuje się warunków udzielania pomocy określonych w rozporządzeniu, chociaż z teoretycznego punktu widzenia mają one charakter graniczny w tym znaczeniu, iż nie mogą

17 Po 1 stycznia 2016 r. podobną formułę zastosowano w art. 67d § 4 o.p. w odniesieniu do umorzenia zaległości podatkowych z urzędu. W świetle tej regulacji „W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 3, organ podatkowy może umorzyć zaległość podatkową, jeżeli umorzenie nie będzie stanowiło pomocy publicznej lub będzie stanowiło pomoc *de minimis* w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*.”

być łagodzone. Dobrym tego przykładem jest okres obowiązywania rozporządzenia Komisji Nr 1407/2013. Zgodnie z jego art. 8 stosuje się je do dnia 31 grudnia 2020 r., z dopuszczalnym okresem przejściowym do dnia 30 czerwca 2021 r. Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 4 powołanego rozporządzenia, po upływie okresu jego stosowania wszelkie programy pomocy *de minimis* spełniające warunki określone w tym rozporządzeniu pozostają objęte niniejszym rozporządzeniem przez kolejne sześć miesięcy. W istocie więc ostateczny termin wygaśnięcia uchwały podjętej na podstawie rozporządzenia Komisji Nr 1407/2013 to 30 czerwca 2021 r. Nie oznacza to jednak, iż uchwała rady gminy powołująca się na ten akt musi mieć tożsamy okres obowiązywania. Może być to okres krótszy, ale nie dłuższy. W ten sposób należy rozumieć postulat, wedle którego w projektowanych uchwałach należałoby ograniczyć termin ich obowiązywania zgodnie z czasem obowiązywania rozporządzenia Komisji Nr 1407/2013.¹⁸

Powyższa uwaga dotyczy także innych szczegółowych warunków stosowania pomocy *de minimis*, a określonych w rozporządzeniu np. w zakresie limitów pomocy (art. 3), wyłączeń sektorowych (art. 1), czy też używanych na potrzeby tego aktu definicji (art. 2). Przenoszenie z rozporządzenia odpowiednich zapisów w tym zakresie do uchwały ma jedynie walor informacyjny i nie jest konieczne. Odpowiednia konstrukcja uchwały, która zastrzega, iż przewidziana nią preferencja stosowana jest na zasadach określonych nie tylko w tym akcie, ale także w oparciu o odpowiednie rozporządzenie w sprawie pomocy *de minimis*, czyni zadość wymogom określonym w art. 20b u.p.o.l., art. 13e u.p.r. oraz art. 7 ust. 3 u.p.l. Przepisy te stanowią, że uchwały wprowadzające preferencje w podatkach i opłatach uregulowanych w tych aktach powinny być podjęte z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Pomimo że w uchwale stanowiącej podstawę do udzielania w zakresie podatku od nieruchomości pomocy *de minimis* powinno znaleźć się odesłanie do rozporządzenia Komisji Nr 1407/2013, które wygasa

18 Pogląd taki zaprezentowano na stronie internetowej UOKiK (<https://www.uokik.gov.pl>): „Ponadto, pragnę poinformować, że rozporządzenie KE nr 1407/2013 obowiązywać będzie do dnia 31 grudnia 2020 r. z możliwością stosowania jego przepisów w 6-miesięcznym okresie przejściowym od daty jego wygaśnięcia. W projektowanych uchwałach należałoby zatem ograniczyć termin ich obowiązywania zgodnie z czasem obowiązywania rozporządzenia KE nr 1407/2013.”

z końcem 2020 r., możliwe jest także wprowadzenie uchwały bez oznaczenia okresu jej obowiązywania (tzw. bezterminowej). W tym przypadku, w mojej ocenie, nie jest ona sprzeczna z prawem, byleby tylko właściwa rada gminy uchyliła ją przed 31 grudnia 2020 r. Po tej dacie, zasadniczo, bo należy jeszcze uwzględnić okres przejściowy, uchwała nie będzie stanowiła podstawy do udzielania pomocy publicznej. Mając jednak na uwadze praktyczne problemy, jakie mogą pojawić się w sytuacji, gdy uchwała nie zostanie uchylona,¹⁹ rekomendowanym rozwiązaniem jest jednak podjęcie jej na czas oznaczony, nie dłuższy niż okres obowiązywania rozporządzenia Komisji Nr 1407/2013.

Dodatkowym elementem w uchwale w sprawie pomocy *de minimis* powinno być wprowadzenie obowiązku przedłożenia organowi podatkowemu właściwemu w zakresie danego świadczenia:

- a) wszystkich zaświadczeń o pomocy *de minimis* oraz pomocy *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie,²⁰ jakie otrzymał podatnik w roku, w którym ubiega się o pomoc oraz w ciągu 2 poprzedzających go lat albo oświadczenia o wielkości pomocy *de minimis* otrzymanej w tym okresie, albo oświadczenia o nieotrzymaniu takiej pomocy w tym okresie;
- b) informacji niezbędnych do udzielenia pomocy *de minimis*, dotyczących w szczególności wnioskodawcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz wielkości i przeznaczenia pomocy publicznej otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, na pokrycie któ-

19 Przykładem niejasności w tym zakresie może być sytuacja, jaka miała miejsce w związku z upływem okresu obowiązywania poprzedniego rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz. Urz. UE L 379 z 28.12.2006). W praktyce nie we wszystkich gminach udało się uchylić uchwały podjęte w oparciu o ten akt i obowiązywały one jeszcze po jego wygaśnięciu – zob. szerzej R. Dowgier, *O problemie uchwał rad gmin wprowadzających preferencje podatkowe w podatku od nieruchomości w kontekście zmiany zasad udzielania pomocy publicznej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 11.

20 Zasadność przedstawiania wszystkich zaświadczeń o pomocy *de minimis* wynika z tego, iż stosownie do art. 5 ust. 1 rozporządzenia Nr 1407/2013, pomoc *de minimis* przyznana na jego podstawie można kumulować z pomocą *de minimis* udzieloną w oparciu o inne rozporządzenia (np. dotyczące pomocy w rolnictwie) – zob. szerzej R. Zenc, R. Dowgier, *Podatkowa pomoc publiczna udzielana przez gminy w pytaniach i odpowiedziach*, Warszawa 2015, s. 77.

rych ma być przeznaczona pomoc *de minimis* na stosownych formularzach określonych w rozporządzeniach Rady Ministrów.²¹

Jak już wcześniej wspomniano, obowiązku złożenia tych dokumentów nie sposób jest wyprowadzić z art. 37 u.p.p., skoro odnosi się on wyłącznie do przypadków, w których składany jest wniosek o udzielenie pomocy.

Jak wynika z powyższych rozważań, skonstruowanie programu pomocowego w formie uchwały rady gminy, który stanowi postawę do udzielania pomocy *de minimis*, jest względnie proste i opiera się przede wszystkim na ogólnych przepisach kompetencyjnych zawartych w ustawach podatkowych, z niewielkimi jedynie modyfikacjami związanymi z regulacjami z zakresu pomocy publicznej. Pogląd ten znajduje potwierdzenie w przeprowadzonych badaniach ankietowych, z których wynika, iż Prezes UOKiK jedynie w nielicznych przypadkach zgłaszał zastrzeżenia do przesyłanych mu projektów uchwał, co obrazuje poniższy diagram.

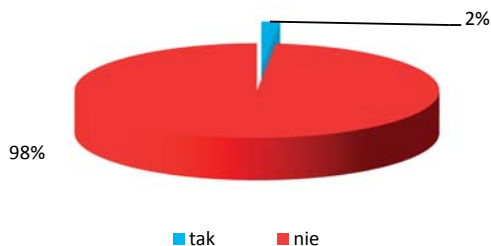
W tych przypadkach, w których zastrzeżenia były zgłaszane, dotyczyły w analizowanym okresie przede wszystkim problemu utraty mocy obowiązującej rozporządzenia Komisji Nr 1998/2006 i konieczności wstrzymania się z podjęciem nowych uchwał do czasu ukazania się nowego rozporządzenia Komisji Nr 1407/2013. Ponadto uwagi odnosiły się do zakresu dokumentów, które powinny być składane przy ubieganiu się o preferencję.

Z przeprowadzonych badań wynika także, iż szereg zastrzeżeń do uchwał, na podstawie których udziela się pomocy *de minimis*, składały w trybie nadzoru regionalne izby obrachunkowe.

21 Chodzi o rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* (Dz.U. Nr 53, poz. 311 ze zm.) oraz z dnia 11 czerwca 2010 r. w sprawie informacji składanych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. Nr 121, poz. 810).

Diagram 16. Zakres zastrzeżeń zgłaszanych przez Prezesa UOKiK do projektów uchwał stanowiących podstawę udzielania pomocy *de minimis*

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



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Diagram 17. Zakres zastrzeżeń zgłaszanych przez regionalne izby obrachunkowe do uchwał rad gmin stanowiących podstawę udzielania pomocy *de minimis*

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)?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Zasadniczo zarzuty RIO dotyczące treści uchwał nie odnosiły się jednak do kwestii związanych *sensu stricto* z pomocą *de minimis*, lecz innych zagadnień natury ogólnej, wynikających z naruszenia przepisów upoważniających rady gmin do podjęcia danego rodzaju uchwały. W szczególności wskazywano na takie uchybienia, jak:

- wprowadzanie zapisów bezprzedmiotowych, wzajemnie sprzeczne i nieprecyzyjnych, co uznawano za naruszenie art. 2 Konstytucji RP, w szczególności wynikających z tego artykułu zasad prawidłowej legislacji;
- wprowadzenie do wzorów dokumentów składanych przez podmioty, które ubiegają się o pomoc, obowiązku złożenia oświadczeń o treści: „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”, co nie znajduje podstaw w przepisach obowiązującego prawa;
- uchylenie wcześniejszej uchwały w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje na terenie gminy w ramach pomocy *de minimis*, co prowadzi do utraty prawa do zwolnienia w trakcie roku podatkowego i przed upływem okresu zwolnienia określonego w tej uchwale;
- regulowanie w sposób sprzeczny z ustawą – Ordynacja podatkowa skutków utraty prawa do zwolnienia, w szczególności nakładanie obowiązku zwrotu podatku wraz z odsetkami za zwłokę, a także wyłączenie możliwości ubiegania się o pomoc w kolejnych latach, co nie znajduje oparcia w upoważnieniu rady gminy z art. 7 ust. 3 u.p.o.l.

Podkreślić też należy, iż RIO stosunkowo często stwierdzały nieważność uchwał rad gmin, na podstawie których miała być udzielana pomoc *de minimis* ze względu na uchybienia w procedurze ich podejmowania. Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 3 oraz 3a u.p.p.p. projekt uchwały przewidującej udzielenie pomocy *de minimis* podlega zgłoszeniu Prezesowi UOKiK lub ministrowi właściwemu do spraw rolnictwa (w zakresie pomocy *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie), który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy. W przypadku stwierdzenia, iż projekt uchwały zawiera przepisy przejrzyste i zgodne z zasadami udzielania pomocy *de minimis*, zastrzeżenia nie są w ogóle zgłaszane.²² W niektórych przypadkach ocena

22 Zob. wyjaśnienie pt. „Obowiązek zgłoszenia projektu uchwały Prezesowi UOKiK w trybie art. 7 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej”, umieszczone na stronie internetowej UOKiK: <https://www.uokik.gov.pl/wyjasnienia2.php#faq764>

projektu może wymagać uzyskania od podmiotu, który go przygotował, dodatkowych informacji. Należy w tym kontekście zauważyć, iż w przepisach ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej brakuje przepisu, z którego wprost można byłoby wywodzić uprawnienie Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa w tym zakresie. **W związku z tym zasadne wydaje się, aby tryb zgłaszania zastrzeżeń do projektów doregulować w ten sposób, iż na zasadach analogicznych jak te, które wynikają z art. 15 u.p.p.p., wskazane podmioty byłyby uprawnione do żądania od organu opracowującego projekt programu pomocowego dodatkowych wyjaśnień i informacji.** Aktualnie taka możliwość istnieje jedynie w przypadku programów pomocowych, które podlegają opiniowaniu zgodnie z art. 12 ust. 1 u.p.p.p.²³ Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.p.p. Prezes Urzędu, a w zakresie pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie – minister właściwy do spraw rolnictwa, przed wydaniem opinii, o której mowa w art. 12 ust. 1, może wystąpić do organu opracowującego projekt programu pomocowego, podmiotu udzielającego pomocy, podmiotu ubiegającego się o pomoc lub innych właściwych podmiotów, o przekazanie w wyznaczonym terminie dodatkowych wyjaśnień i informacji. Jeżeli organy lub podmioty, o których mowa w ust. 1, nie przedstawią w wyznaczonym terminie dodatkowych wyjaśnień i informacji, Prezes Urzędu, a w zakresie pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie – minister właściwy do spraw rolnictwa, wydaje opinię na podstawie posiadanych informacji.

W latach 2012-2013 ponad połowa z ankietowanych RIO kwestionowała uchwały rad gmin ze względu na uchybienie obowiązkowi wynikającemu z art. 7 u.p.p.p., co obrazuje przedstawiony w dalszej części opracowania diagram.

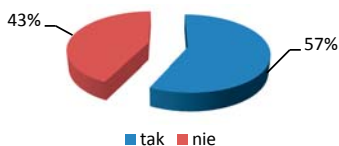
Obowiązek zgłoszenia projektu Prezesowi UOKiK lub ministrowi właściwemu do spraw rolnictwa jest szczególnym warunkiem, który należy zachować przy podejmowaniu uchwał stanowiących podstawę do udzielania pomocy *de minimis*. Jego naruszenie nie uzasadnia jednak, w mojej ocenie, stwierdzenia nieważności uchwały w całości, albowiem chociaż obowiązek zgłoszenia odnosi się do całego projektu uchwały, to

23 Przede wszystkim chodzi o programy pomocowe przewidujące udzielenie pomocy w ramach wyłączeń grupowych.

zakres uprawnień podmiotów wskazanych w art. 7 ust. 3 i 3a u.p.p.p. ogranicza się do tej jej części, która odnosi się do pomocy *de minimis*. Jeżeli więc przesłany projekt uchwały, np. dotyczący stawek podatku od nieruchomości, jedynie w pewnym zakresie (obniżonych stawek) stanowi podstawę do udzielania pomocy *de minimis*, to brak zgłoszenia tego projektu we wskazanym trybie uzasadnia uchylenie uchwały tylko w tym zakresie. Wskazane uchybienie pozostaje bowiem bez wpływu na określone przez radę gminy stawki, których zastosowanie nie prowadzi do udzielenia pomocy *de minimis*.

Diagram 18. Uchybienie obowiązku zgłoszenia projektu uchwały przewidującej pomoc *de minimis* w rozstrzygnięciach nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych

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?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Podobnie należy podchodzić do problematyki uwzględnienia przez radę gminy ewentualnych zastrzeżeń zgłoszonych przez Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa – ich nieuwzględnienie może prowadzić do uchylenia uchwały jedynie w tym zakresie.

Na tle powyższego pojawia się jednak istotny problem związany z zakresem uprawnień wskazanych w art. 7 ust. 3 oraz 3a u.p.p.p. podmiotów uczestniczących w procesie uchwalania programów pomocowych stanowiących podstawę udzielania pomocy *de minimis* oraz weryfikujących w trybie nadzoru już podjęte uchwały regionalnych izb obrachunkowych. Prezes UOKiK lub właściwy minister nie analizuje przekazanego mu projektu uchwały pod kątem jej zgodności z przepisami prawa podatkowego, w szczególności z przepisami kompeten-

cyjnym. Oznacza to, że nie ma on uprawnień np. do kwestionowania wprowadzanej preferencji nawet wtedy, gdy nie mieści się ona w granicach tegoż upoważnienia (np. ma charakter podmiotowy). Analogicznie nie sposób jest od tych podmiotów wymagać analizy innych „podatkowych” części uchwały, takich jak np. kwestie poprawności określenia przedmiotów opodatkowania korzystających z preferencji. Te będą weryfikowane w trybie nadzoru sprawowanego przez RIO. Może więc dojść do sytuacji, w której projekt uchwały, co do którego zastrzeżeń nie zgłoszono, ostatecznie zostanie jednak zakwestionowany przez regionalną izbę obrachunkową z innych przyczyn niż te, które są związane z zakresem działania Prezesa UOKiK czy ministra właściwego do spraw rolnictwa. Nie można jednak wykluczyć też sytuacji, w których uchwała, do której podmioty te żadnych zastrzeżeń nie zgłosiły, z przyczyn związanych z naruszeniem regulacji z zakresu pomocy publicznej zostanie przez RIO uchylona. Uprawnienia nadzorcze tego podmiotu są bowiem szerokie i obejmują badanie uchwały pod kątem zgodności z przepisami prawa bez żadnych ograniczeń.²⁴ Będą to jednak, w mojej ocenie, sytuacje niezmiernie rzadkie, gdyż z zasady izby zapewne nie będą wchodziły w kompetencje Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa. W konsekwencji brak zastrzeżeń ze strony podmiotów wskazanych w u.p.p.p. będzie postrzegany jako potwierdzenie poprawności uchwały. Właściwa regionalna izba obrachunkowa będzie więc jedynie weryfikowała czy projekt został w ogóle do tych podmiotów przesłany oraz czy ewentualnie złożone zastrzeżenia zostały przez radę gminy uwzględnione. Weryfikacja tych elementów wymaga uzyskania przez RIO od właściwej gminy określonych dokumentów. Uprawnienie do ich żądania należy wywodzić z art. 88 u.s.g., zgodnie z którym organy nadzoru mają prawo żądania informacji i danych dotyczących organizacji i funkcjonowania gminy, niezbędnych do wykonywania przysługujących im uprawnień nadzorczych.

W mojej ocenie obowiązek proceduralny, o którym mowa w art. 7 ust. 3 oraz 3a u.p.p.p., dotyczy każdego projektu uchwały rady gminy,

24 Por. art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1113 ze zm.), który wskazuje, że izby kontrolują gospodarkę finansową na podstawie kryterium zgodności z prawem. Działalność nadzorcza, jak stanowi art. 11 ust. 1 pkt 5 obejmuje sprawy dotyczące podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa.

która będzie stanowiła podstawę do udzielania pomocy *de minimis*. Nie ma przy tym znaczenia to, czy w akcie tym wprost wskazano, iż z taką sytuacją mamy do czynienia. Zatem w ramach sprawowanego nadzoru RIO ma uprawnienie do tego, aby uznać, że np. preferencyjna stawka podatku stanowi pomoc *de minimis*, chociaż w uchwale takie zastrzeżenie się nie znalazło. W takiej sytuacji podstawą do uchylenia uchwały w tej części jest już sam brak wypełnienia na etapie uchwałodawczym wskazanych obowiązków wynikających z ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

Kończąc tę część rozważań, należy jeszcze podkreślić, iż praktycznym problemem, który wiąże się z analizowanym obowiązkiem, są sytuacje, w których dokonuje się zmian w już zgłoszonych w trybie art. 7 ust. 3 oraz 3a u.p.p.p. projektach uchwał. Mogą być one wprowadzane jeszcze na etapie prac uchwałodawczych albo też odnoszą się one do już podjętych uchwał. W tym pierwszym przypadku należy przyjąć, iż po uwzględnieniu ewentualnych zastrzeżeń Prezesa UOKiK nie ma potrzeby ponownego przesyłania mu takiej uchwały w trybie art. 7 u.p.p.p.²⁵ Dotyczy to także sytuacji, w której dokonane zmiany, w porównaniu do przesłanego projektu, nie wpływają na istotę programu pomocowego, np. gdy polegają jedynie na zmianie wysokości (obniżeniu bądź podwyższeniu) stawek.

Jeżeli jednak uchwała zostanie podjęta, a następnie poprzez kolejną uchwałę następuje jej zmiana, to stanowi ona nowy program pomocowy podlegający obowiązkowi zgłoszenia we wskazanym wyżej trybie. Podobnie będzie w przypadku, gdy uchyla się starą uchwałę i wprowadza nową o w zasadzie tożsamej treści, np. wyłącznie ze względu na zmiany w zakresie przepisów unijnych. Sytuacja taka miała miejsce po wygaśnięciu rozporządzenia Komisji w sprawie pomocy *de minimis* Nr 1998/2006 i w związku z wejściem w życie rozporządzenia Nr 1407/2013. Zasadniczo należy przyjąć, iż mamy do czynienia z podjęciem nowej uchwały, która stanowi program pomocowy, a zatem zgodnie z brzmieniem art. 7 ust. 3 u.p.p.p., jej projekt podlega zgłoszeniu. Przepis ten nakłada bowiem na radę gminy obowiązek zgłoszenia każdego projektu programu

25 Zob. Obowiązek zgłoszenia projektu uchwały Prezesowi UOKiK w trybie art. 7 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, <https://uokik.gov.pl/wyjasnienia2.php#faq764>

pomocowego przewidującego udzielenie pomoc *de minimis*. Ten formalny obowiązek weryfikowany jest przez organ nadzoru (RIO) poprzez wezwanie do przedstawienia dowodu potwierdzającego zgłoszenie projektu uchwały do Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa. Jeżeli takiego zgłoszenia nie dokonano, to tryb podjęcia uchwały należy uznać za wadliwy, bez względu na to, na czym polegały zmiany, co uzasadnia stwierdzenie nieważności uchwały w zakresie, który odnosi się do zagadnień objętych obowiązkiem zgłoszenia. RIO nie jest bowiem uprawniona do weryfikowania tego, w jakim zakresie nowa uchwała zmienia zasady udzielania pomocy, gdyż bada ją w kontekście art. 7 ust. 3 oraz ust. 3a u.p.p.p. jedynie w wymiarze proceduralnym. Zatem nawet bez analizy merytorycznej treści uchwały uchybienie wskazanemu obowiązkowi uzasadnia jej uchylenie w odpowiednim zakresie.

4.4. Uchwały stanowiące podstawę udzielania pomocy publicznej z uwzględnieniem warunków określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów wydanym na podstawie art. 20d ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

Obok uchwał stanowiących podstawę udzielania pomocy *de minimis* drugą najpopularniejszą w gminach kategorią są te, podejmowane w oparciu o odpowiednie rozporządzenie Rady Ministrów wydawane na podstawie upoważnienia zawartego w art. 20d ust. 1 u.p.o.l. Zgodnie z tym przepisem Rada Ministrów określa, w drodze rozporządzenia, warunki udzielania zwolnień stanowiących pomoc publiczną w podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, mając na uwadze zapewnienie zgodności udzielania pomocy z warunkami dopuszczalności tej pomocy określonymi w przepisach Unii Europejskiej.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na cel i charakter wskazanego przepisu. Bez wątplenia zasadność tego rodzaju rozwiązania wiąże się z ułatwieniem właściwym radom gmin wprowadzania zwolnień w podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, które mogą podejmować uchwały w oparciu o kryteria określone w przepisach krajowych, bez konieczności bezpośredniego stosowania

przepisów unijnych. Regulacje krajowe mają to do siebie, że uwzględniają specyfikę polskiego systemu podatkowego, w tym konstrukcję danych świadczeń, co doskonale widać na tle poddanego analizie w dalszej części opracowania rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. Pozwala to uniknąć błędów przy konstruowaniu uchwał, co potwierdzają przeprowadzone wśród RIO badania ankietowe. Wynika z nich, iż odsetek uchwał kwestionowanych ze względu na naruszenie warunków wynikających z obowiązującego w badanym okresie 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, był stosunkowo niewielki.

Diagram 19. Uchwały rad gmin stanowiące podstawę udzielania regionalnej pomocy inwestycyjnej w rozstrzygnięciach nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych

Czy w latach 2012-2013 Państwa RIO sygnalizowała w rozstrzygnięciach nadzorczych uchybienia w postaci naruszenia przez uchwałę rady gminy warunków udzielania 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?



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Należy też podkreślić, iż art. 20d ust. 1 u.p.o.l. nie zawiera elementu uznaniowości, gdyż obliguje on Radę Ministrów do wydania wskazanego w nim rozporządzenia i to w odniesieniu zarówno do podatku od nieruchomości, jak i podatku od środków transportowych. Jednak jak wskazuje praktyka, upoważnienie to nie zawsze było przez Radę Ministrów w sposób prawidłowy wykonywane. W szczególności dopiero rozporządzenia z dnia 5 sierpnia 2008 r. oraz z dnia 9 stycznia 2015 r. odnosiły się zarówno do podatku od nieruchomości, jak i od środków

transportowych. Ponadto między okresami obowiązywania poszczególnych rozporządzeń istniały przerwy, a zatem w istocie w tym czasie upoważnienie z art. 20d ust. 1 u.p.o.l. nie było wykonane. W szczególności na ostatnie z rozporządzeń trzeba było czekać ponad siedem miesięcy, albowiem rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 r. wygasło z końcem czerwca 2014 r., a nowe rozporządzenie z dnia 9 stycznia 2015 r. weszło w życie dopiero z dniem 17 lutego 2015 r. W tym czasie wprowadzanie zwolnień w zakresie, który powinno obejmować rozporządzenie Rady Ministrów, było możliwe jedynie na podstawie bezpośrednio stosowanych rozporządzeń Komisji Europejskiej dotyczących wyłączeń grupowych, o czym więcej w kolejnej części opracowania.

Generalnie należy stwierdzić, iż wykonywanie nałożonego na Radę Ministrów obowiązku podejmowania rozporządzeń, na podstawie których możliwe jest przygotowywanie uchwał rad gmin stanowiących podstawę udzielania pomocy publicznej, z wyłączeniem obowiązku notyfikacji, jest niezmiernie istotne. Jak bowiem wskazują dane statystyczne przedstawione w trzeciej części opracowania, liczba programów pomocowych podejmowanych przez rady gmin w oparciu o przedmiotowe rozporządzenia stale rośnie. **Zasadne jest przy tym rozważanie rozszerzenia zakresu upoważnienia, o którym mowa w art. 20d ust. 1 u.p.o.l. przede wszystkim na preferencje podatkowe w postaci obniżonych stawek świadczeń uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.** Mniejszym problemem wydaje się być objęcie nim opłat lokalnych, w których ze względu na ich stosunkowo niewielką wysokość wystarczająca jest obowiązująca formuła *de minimis* (art. 20c u.p.o.l.). Należy jednak wspomnieć, iż w pierwotnym brzmieniu obowiązującym od początku 2007 do połowy 2008 r. art. 20d u.p.o.l. zawierał upoważnienie dla Rady Ministrów w zakresie nie tylko art. 7 ust. 3 oraz art. 12 ust. 4, ale także 19 pkt 3 u.p.o.l. Uzasadniał więc on określenie w drodze stosownego rozporządzenia zasad udzielania pomocy publicznej w formie zwolnień z podatku od nieruchomości, od środków transportowych, ale także opłat lokalnych.

Aktualnie delegacja z art. 20d ust. 1 u.p.o.l. została wykonana poprzez podjęcie przez Radę Ministrów rozporządzenia z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących

regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną oraz pomoc na infrastrukturę lokalną. Przed przystąpieniem do analizy warunków, jakie powinna spełniać uchwała rady gminy przewidująca udzielenie zwolnień na zasadach określonych w tym rozporządzeniu, należy stwierdzić, iż procedura jej uchwalenia nie jest w żaden sposób modyfikowana przepisami dotyczącymi pomocy publicznej. Podjęcie takiej uchwały będzie oznaczało przystąpienie przez radę gminy do ogólnopolskiego programu pomocowego. Projekt takiej uchwały nie podlega ani notyfikacji, ani też zgłoszeniu czy też opiniowaniu przez Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa. Jedynie już podjęta uchwała podlega zgłoszeniu, w celu jej zaewidencjonowania, do Prezesa UOKiK w terminie 30 dni od dnia jej wejścia w życie (art. 8 ust. 2 u.p.p.p.). Prezes UOKiK, zgodnie z art. 33a u.p.p.p., ewidencjonuje bowiem tego rodzaju akty prawa miejscowego.

Krajowe rozporządzenie z dnia 9 stycznia 2015 r. opiera się na rozwiązaniach przyjętych w rozporządzeniu Komisji Nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 TFUE. W samej treści rozporządzenia krajowego znajdują się odesłania do tego aktu (np. w § 2 oraz § 13). Sprawia to, iż w istocie podstawą do stosowania zwolnień są trzy kategorie aktów: uchwała rady gminy, rozporządzenie Rady Ministrów oraz rozporządzenie Komisji Europejskiej. W swej treści uchwała rady gminy powinna odsyłać do rozporządzenia Rady Ministrów, a to z kolei odsyła do przepisów unijnych. Tego rodzaju kaskadowa konstrukcja umożliwia w dużej mierze ograniczenie treści uchwał rady gminy, bez zbędnego powielania przepisów rozporządzenia krajowego oraz Komisji Europejskiej. Odpowiedni zapis w uchwale powinien jednak stanowić wprost, iż określone w niej zwolnienia stosowane są na zasadach określonych w teźże uchwale oraz rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. Oznaczać to będzie m.in. ograniczenie wartości pomocy udzielanej na podstawie uchwały bez obowiązku jej notyfikacji. Odpowiednie progi pomocy określa § 4 rozporządzenia. Jeżeli zostałyby one naruszone, pomoc wymagałaby notyfikacji oraz uzyskania opinii Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa.

Nie jest natomiast zasadne powołanie rozporządzenia Rady Ministrów w podstawie prawnej uchwały, albowiem w podstawie prawnej powinny być wskazywane jedynie przepisy rangi ustawowej.²⁶

Zakres przeznaczeń pomocy objętych rozporządzeniem Rady Ministrów został ograniczony względem pomocy, którą reguluje rozporządzenie Komisji Nr 651/2014, do pomocy udzielanej jako (§ 1 pkt 2 rozporządzenia):

- regionalna pomoc inwestycyjna,
- pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego,
- pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną,
- pomoc na infrastrukturę lokalną.

Inne przeznaczenia pomocy przewidziane wskazanym rozporządzeniem Komisji mogą być wprowadzane w uchwałach rad gmin, jednakże z uwzględnieniem specyficznych wymogów proceduralnych wynikających z ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, które przedstawiono w kolejnej części opracowania. W praktyce, jak wynika z zestawienia programów pomocowych zgłoszonych Prezesowi UOKiK na podstawie art. 8 ust. 2 u.p.p.p., dominują jednak podjęte na podstawie krajowego rozporządzenia uchwały stanowiące podstawę udzielania regionalnej pomocy inwestycyjnej. Wyjątkowo podejmowane są także uchwały stanowiące podstawę do udzielania pomocy na infrastrukturę sportową oraz wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną.²⁷ Rady gmin mają dowolność we wprowadzaniu zwolnień o przeznaczeniach określonych w rozporządzeniu w tym sensie, iż mogą wprowadzić pełen pakiet lub tylko jego elementy (poszczególne przeznaczenia). Zakres pomocy powinien być determinowany celami, jakie zwolnienie ma realizować. Ponadto należy zauważyć, iż brak odrębności proceduralnych dotyczących poszczególnych przeznaczeń pomocy uza-

26 Zgodnie z § 121 § 1, 2 i 3 Zasad techniki prawodawczej tekst uchwały rozpoczyna przytoczenie przepisu ustawy zawierającego upoważnienie ustawowe, jako podstawy prawnej wydania uchwały – zob. szerzej R. Dowgier, *Konstruowanie uchwał podatkowych rad gmin w świetle zasad techniki prawodawczej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 7-8.

27 Informacje dotyczące zakresu i przedmiotu działalności uchwałodawczej rad gmin podejmowanej w oparciu o rozporządzenia wydane na podstawie art. 20d ust. 1 u.p.o.l. przedstawiono w rozdziale 3.4.3.

sadnia przygotowanie jednej uchwały, która będzie w sposób kompleksowy regulowała udzielaną na terenie gminy pomoc publiczną zgodną z właściwym rozporządzeniem Rady Ministrów. Dopuszczalne jest jednak również działanie polegające na tym, iż rada gminy podejmuje w oparciu o tę samą podstawę prawną kilka uchwał, np. najpierw w zakresie zwolnień stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, a w dalszej kolejności stanowiących pomoc na infrastrukturę lokalną. W tym przypadku nie jest konieczna zmiana wcześniej podjętej uchwały. Mogą obok siebie funkcjonować dwa akty regulujące dwie kategorie zwolnień, chociaż obie stanowią pomoc objętą rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. Kluczowe wydaje się więc już na początkowym etapie prac nad uchwałą stanowiącą podstawę udzielenia pomocy rozstrzygnięcie, jaki będzie jej zakres – jakich podatków będzie ona dotyczyła oraz jakie będą przeznaczenia udzielonej pomocy. Należy przy tym podkreślić, iż w porównaniu do wcześniej obowiązujących rozporządzeń Rady Ministrów, które odnosiły się do pomocy regionalnej, a więc powiązanej z poniesionymi uprzednio przez beneficjenta wydatkami, obowiązujące rozporządzenie dopuszcza również tzw. pomoc operacyjną. W zakresie pomocy na kulturę oraz zachowanie dziedzictwa kulturowego, a także pomocy na infrastrukturę sportową dopuszcza się pomoc na pokrycie bieżących kosztów funkcjonowania.

Wspólnym elementem, który powinien być zachowany w uchwale bez względu na przyjęte przeznaczenie pomocy, jest okres jej obowiązywania. Powinien być on nie dłuższy niż okres obowiązywania rozporządzenia Rady Ministrów, a więc 31 grudnia 2020 r.²⁸ Oznacza to, że rada gminy może uchwalić uchwałę z taką datą obowiązywania lub krótszą. Możliwe jest także podjęcie uchwały bezterminowej, ale z tym zastrzeżeniem, iż w tym przypadku konieczne jest jej wygaszenie najpóźniej z dniem 31 grudnia 2020 r. Wygaśnięcie uchwały nie oznacza jednak, że udzielona na jej podstawie pomoc nie będzie mogła być stosowana. Każdy bowiem, kto na gruncie obowiązującej uchwały nabędzie prawo do zwolnienia na określonych w niej warunkach, będzie miał prawo do jego kontynuacji nawet po wygaśnięciu tego aktu. Wniosek taki należy

28 Jest to też zasadniczo data wygaśnięcia rozporządzenia Komisji Nr 651/2014, w zakresie którego jednak przewidziano dodatkowo 6-miesięczny okres przejściowy, który nie dotyczy jednak pomocy regionalnej (art. 58 pkt 4).

wyprowadzić wprost z § 14 ust. 1 rozporządzenia, który wiąże nabycie prawa do uzyskania pomocy ze złożeniem zgłoszenia zamiaru skorzystania z tej pomocy. Uwaga ta ma szczególne znaczenie w związku z pomocą inwestycyjną, która rozłożona jest w czasie i uzależniona jest od poniesionych przez beneficjenta nakładów.

Biorąc pod uwagę doświadczenia ostatnich lat oraz cele, jakie w większości gmin stawiane są przed uchwałami, na podstawie których udziela się preferencji podatkowych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą, wydaje się, że w największym zakresie rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. będzie miało zastosowanie do regionalnej pomocy inwestycyjnej. Uchwały takie będą więc stanowiły kontynuację realizowanych wcześniej kierunków polityki podatkowej, której celem jest wspieranie rozwoju gospodarczego danych regionów.

Generalne zasady udzielania tej pomocy, w porównaniu do wcześniejszego rozporządzenia z 2008 r., nie uległy zasadniczej zmianie. Istotną nowością jest właściwie jedynie ograniczenie maksymalnej intensywności pomocy w związku z nową mapą pomocy regionalnej. Obowiązujące rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 czerwca 2014 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej na lata 2014-2020 określa bowiem aż 6 pułapów intensywności pomocy,²⁹ przy czym na szczególnych zasadach określono je dla województwa mazowieckiego, w którym poziom PKB na jednego mieszkańca przekracza 75% średniego poziomu w UE za okres ostatnich 3 lat. Okoliczność tę powinno uwzględnić się w treści uchwały rady gminy poprzez bezpośrednie wskazanie, że na jej terenie intensywność pomocy nie powinna przekroczyć wskazanego w rozporządzeniu poziomu. Zapisy w tym zakresie powinny też uwzględniać możliwość zwiększenia pułapu pomocy w zależności od kategorii przedsiębiorcy, o 20% dla przedsiębiorców małych i o 10% dla przedsiębiorców średnich w rozumieniu kryteriów, o których mowa w załączniku I do rozporządzenia Komisji Nr 651/2014.

29 50% w województwach: podkarpackim, lubelskim, podlaskim i warmińsko-mazurskim; 35% w województwach: świętokrzyskim, opolskim, kujawsko-pomorskim, lubuskim, małopolskim, zachodniopomorskim, łódzkim, pomorskim oraz podregionach: ciechanowsko-płockim, ostrołęcko-siedleckim, radomskim i warszawskim wschodnim; 25% w województwach: wielkopolskim, śląskim i dolnośląskim; 20% w podregionie warszawskim zachodnim; 15% w Warszawie w okresie od 1 lipca 2014 r. do 31 grudnia 2017 r.; 10% w Warszawie w okresie 1 stycznia 2018 r. do 31 grudnia 2020 r.

Oprócz powyższego uchwała rady stanowiąca podstawę stosowania regionalnej pomocy inwestycyjnej powinna zawierać następujące podstawowe elementy wynikające z treści rozporządzenia Rady Ministrów.

Po pierwsze, konieczne jest zdefiniowanie nowej inwestycji (tzw. inwestycji początkowej w rozumieniu rozporządzenia), która jest warunkiem udzielania pomocy. W tym zakresie § 3 rozporządzenia wskazuje na kilka możliwych stanów faktycznych, więc w uchwale powinno się precyzyjnie określić, na czym polega nowa inwestycja. Generalnie jest to inwestycja w rzeczowe aktywa trwałe i wartości materialne i prawne, które są związane z:

- utworzeniem nowego zakładu,
- zwiększeniem zdolności produkcyjnej zakładu już istniejącego,
- dywersyfikacją produkcji zakładu poprzez wprowadzenie nowych produktów,
- zasadniczą zmianą procedur procesu produkcyjnego,
- nabyciem aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałyby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił.

Na terenie województwa mazowieckiego, a więc obszaru o najniższym poziomie dopuszczalnej pomocy, należy korzystać z pojęcia inwestycji początkowej na rzecz nowej działalności gospodarczej (§ 3 pkt 11).

Pod drugie, sfinansowane z pomocy publicznej mogą być jedynie koszty kwalifikowane poniesione w związku z realizacją danego projektu. Są one podstawą do obliczenia dopuszczalnej pomocy, a szczegółowy ich katalog określono w § 6 rozporządzenia. Maksymalna dopuszczalna intensywność pomocy określona zgodnie z mapą pomocy regionalnej oraz przepisami rozporządzenia, które w niektórych przypadkach pozwalają na jej podwyższenie, określa część kosztów kwalifikowanych, które mogą być sfinansowane z pomocy inwestycyjnej.

Po trzecie, warunki dopuszczalności udzielania regionalnej pomocy inwestycyjnej wskazuje § 12 ust. 1 rozporządzenia. I w tym zakresie mogą być one przez rady gmin modyfikowane, przy założeniu, że uchwała nie może wprowadzać regulacji mniej restrykcyjnych niż rozporządzenie. Do warunków tych rozporządzenie zalicza:

- a) dokonanie właściwemu organowi podatkowemu, przed rozpoczęciem prac związanych z inwestycją, pisemnego zgłoszenia zamiaru korzystania z pomocy, zwanego dalej „zgłoszeniem”;
- b) wniesienie przez beneficjenta pomocy wkładu finansowego w wysokości co najmniej 25% kosztów kwalifikowanych, pochodzących ze środków własnych lub zewnętrznych źródeł finansowania, z wyłączeniem publicznych środków finansowych;
- c) utrzymanie inwestycji w danym regionie przez okres co najmniej 5 lat, a w przypadku małych i średnich przedsiębiorców co najmniej 3 lat od daty zakończenia jej realizacji; wymiana w tym okresie przestarzałych lub zepsutych instalacji lub sprzętu jest możliwa, pod warunkiem że działalność gospodarza zostanie utrzymana na danym obszarze przez minimalny okres;
- d) doprowadzenie wskutek realizacji projektu inwestycyjnego do wzrostu netto liczby pracowników w danym zakładzie w porównaniu ze średnią z poprzednich 12 miesięcy, obsadzenie każdego stanowiska w ciągu 3 lat od zakończenia prac oraz utrzymanie na danym obszarze każdego miejsca pracy utworzonego dzięki inwestycji przez okres co najmniej 5 lat od dnia pierwszego obsadzenia stanowiska lub 3 lat dla małych i średnich przedsiębiorców – w przypadku gdy koszty kwalifikowane oblicza się w sposób określony w § 5 ust. 2 pkt 2 i 3.

Należy zwrócić uwagę na pewną niekonsekwencję twórcy rozporządzenia w zakresie dopuszczalności modyfikacji przez rady gmin ww., jak i innych warunków stosowania pomocy. Z jednej strony nie sposób jest zakwestionować poprawności uchwały rady gminy, która modyfikuje warunki wskazane w § 12 w ten sposób, iż nie wykraczają one poza zakres rozporządzenia. Przykładowo skoro akt ten wskazuje minimalny poziom wkładu własnego oraz minimalny okres utrzymania inwestycji, to rada gminy może w obu przypadkach kryteria te podwyższyć. Brak jest przy tym w rozporządzeniu wprost normy, która stanowiłaby dla rady gminy upoważnienie do takiego działania. Tymczasem w § 14 ust. 5 rozporządzenia takie upoważnienie zawarto w zakresie możliwo-

ści skrócenia okresu korzystania z pomocy.³⁰ Mogłoby to prowadzić do wniosku, że w tych przypadkach, w których takie upoważnienie wprost nie zostało wyartykułowane, rady gmin nie mają możliwości w żadnym zakresie modyfikowania warunków określonych w rozporządzeniu. W mojej ocenie takie rozumowanie nie jest uprawnione. Pomimo braku wyraźnego przepisu w rozporządzeniu, z ogólnej normy art. 7 ust. 3 lub art. 12 ust. 4 u.p.o.l. w zw. z art. 20b należy wywieść uprawnienie do kształtowania warunków stosowania zwolnienia. To te przepisy stanowią podstawę prawną uchwały rady gminy, wyznaczając zakres jej kompetencji. Uwzględnienie przepisów dotyczących pomocy publicznej, o którym mowa w ostatnim z powołanych przepisów, oznacza konieczność zapewnienia tych elementów uchwały, które pozwolą na jej prawidłowe stosowanie zgodnie z odpowiednimi regulacjami z zakresu pomocy publicznej. Zatem, pomimo braku wyraźnego zapisu w rozporządzeniu, rada gminy może modyfikować – w jego granicach – warunki udzielania pomocy. Co więcej, w mojej ocenie, celem zapewnienia skutecznego stosowania uchwały niezbędne jest także doprecyzowanie formy zgłoszenia zamiaru skorzystania z pomocy, o którym mowa w § 12 ust. 1 pkt 1. Przepis ten stanowi jedynie o obowiązku dokonania właściwemu organowi podatkowemu, przed rozpoczęciem prac związanych z inwestycją, pisemnego zgłoszenia zamiaru korzystania z pomocy, którego treść określa ust. 2. W mojej ocenie, rada gminy ma prawo w uchwale doprecyzować formę zgłoszenia np. poprzez określenie jego formularza. Zauważyć należy, iż tego rodzaju upoważnienie wynikało wprost z § 10 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 r., czy też rozporządzenia z dnia 23 lipca 2007 r.³¹ Jak już jednak wskazano, pomimo braku takich zapisów w obowiązującym rozporządzeniu, uprawnienie rady gminy do określenia formularza, na którym składane jest zgłoszenie, można wywieść z ogólnej normy art. 7 ust. 3 oraz art. 12 ust. 4 u.p.o.l. Warunkiem stosowania zwolnienego w uchwale może być więc nie tylko złożenie w formie pisemnej zgłoszenia o treści odpowiadającej § 12 ust. 2 rozporządzenia Rady Mi-

30 Zgodnie z tym przepisem „Rada gminy w uchwale, o której mowa w § 1 ust. 1, może skrócić okres korzystania z pomocy wynikający z terminów określonych w ust. 2-4.”

31 Zob. szerzej R. Dowgier, M. Popławski, *Uchwała w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 11.

nistrów, ale również dokonanie tego na odpowiednim formularzu określonym w uchwale rady gminy. Oczywiście określenie wzoru formularza zgłoszenia nie jest obligatoryjne, jego brak naraża jednak gminne organy podatkowe na dodatkowe czynności zmierzające do uzyskania lub też uzupełnienia zgłoszenia.

W odniesieniu do innych przeznaczeń pomocy należy stwierdzić, iż w związku z licznymi inwestycjami w zakresie infrastruktury sportowej oraz rekreacyjnej gminy mogą być zainteresowane tym przeznaczeniem pomocy. Może ona zgodnie z § 3 pkt 15 rozporządzenia dotyczyć obiektów sportowych oraz zaplecza rekreacyjnego o wielofunkcyjnym charakterze, oferującego w szczególności usługi kulturalne i rekreacyjne, z wyłączeniem parków rozrywki i obiektów hotelowych. Pomoc o wskazanym przeznaczeniu może dotyczyć również kosztów bieżącej działalności, a więc mieć charakter operacyjny. Koszty te ustala się zgodnie z zasadami określonymi w § 9 rozporządzenia, przy czym warunkiem udzielenia pomocy jest nieprzekroczenie jej dopuszczalnego poziomu. W przypadku pomocy inwestycyjnej limit ten stanowi różnica pomiędzy kosztami kwalifikowanymi a zyskiem operacyjnym z inwestycji, a przy pomocy operacyjnej poziom, który jest konieczny, aby pokryć straty operacyjne.³² Jeżeli jednak pomoc nie przekracza 1 mln euro, możliwe jest ustalenie maksymalnej kwoty pomocy w sposób uproszczony, na poziomie 80% kosztów kwalifikowanych.

Warunki udzielenia pomocy o analizowanym przeznaczeniu określa § 12 ust. 6 i 7 rozporządzenia. W doniesieniu do pomocy inwestycyjnej są to (§ 12 ust. 6):

- a) dokonanie zgłoszenia;
- b) wykorzystanie infrastruktury sportowej przez więcej niż jednego użytkownika uprawiającego sport zawodowo, przy czym inni użytkownicy uprawiający sport zawodowo lub amatorsko korzystają z infrastruktury co najmniej 20% potencjału czasowego rocznie;
- c) udostępnianie infrastruktury sportowej i wielofunkcyjnej infrastruktury rekreacyjnej użytkownikom na przejrzystych i niedyskryminujących zasadach, w cenach publicznie dostępnych,

32 R. Zenc, *Ogólnopolski program...*, *op. cit.*

przy czym preferencyjny dostęp na korzystniejszych warunkach można przyznać przedsiębiorcom finansującym co najmniej 30% inwestycji w infrastrukturę.

W przypadku pomocy o charakterze operacyjnym zastrzega się dodatkowo, iż zgłoszenie powinno zawierać informacje, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 5, a więc nazwę i wielkość przedsiębiorstwa (małe, średnie, duże przedsiębiorstwo) oraz wykaz kosztów projektu. W tym kontekście należy zauważyć, iż w przeciwieństwie do regionalnej pomocy inwestycyjnej w rozporządzeniu nie zastrzeżono ani pisemnej formy zgłoszenia, ani też zasadniczo (z wyjątkiem pomocy operacyjnej) jego elementów. Uzasadnia to twierdzenie, że kwestie te powinna regulować uchwała rady gminy, w szczególności poprzez wprowadzenie obowiązku złożenia zgłoszenia w formie pisemnej na określonym w niej wzorze formularza.

Celem pomocy na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego jest wspieranie działań określonych w art. 53 ust. 2 rozporządzenia Komisji Nr 651/2014, a więc takich, jak np. muzea, archiwa, biblioteki, ośrodki i przestrzenie kulturalne i artystyczne, teatry, opery, sale koncertowe, organizacje i instytucje kulturalne i artystyczne. W tym kontekście zasadniczą kwestią jest jednak problem klasyfikowania działalności tych podmiotów jako działalności gospodarczej. Jak już wskazano we wcześniejszej części opracowania,³³ w polskim porządku prawnym działalność kulturalna nie jest uznawana za działalność gospodarczą, co jednak nie oznacza, że w przypadku tego rodzaju działalności nie może ona wypełniać szerokiego rozumienia tego pojęcia obowiązującego w prawie unijnym. Należy jednak stwierdzić, iż zasadniczo zwolnienie z podatku od nieruchomości, z którego korzystają takie podmioty, jak: biblioteki, ośrodki kultury czy archiwa, nie będzie w ogóle podlegało regułom pomocy publicznej, gdyż nie odnosi się ono do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. A zatem analizowane rozporządzenie w tym zakresie nie znajdzie zastosowania. Jedynie wyjątkowo działalność kulturalna będzie wypełniała unijne kryteria działalności gospodarczej oraz dodatkowo kryteria określone w art. 107 ust. 1 TFUE. Uwaga ta dotyczy np. muzeów, teatrów czy opery, ale wymaga indywidualnej analizy każ-

33 Zob. rozdział 2.2.

dego przypadku. Zatem przed podjęciem decyzji o przygotowaniu projektu uchwały wprowadzającej zwolnienia stanowiące pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego konieczne jest ustalenie potencjalnego kręgu beneficjentów i zakresu prowadzonej przez nich działalności. Analiza taka może prowadzić do wniosku, iż wyłączną podstawą wprowadzenia preferencji będą przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż nie znajdują w tym zakresie zastosowania regulacje z zakresu pomocy publicznej, która po pierwsze udzielania jest podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą, a po drugie jedynie w zakresie, w jakim wsparcie spełnia kryteria określone w art. 107 ust. 1 TFUE.

Przedmiotowa pomoc może mieć charakter inwestycyjny lub operacyjny, co rzutuje w sposób bezpośredni na koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą oraz sposób obliczania jej wartości. Szczegółowe zestawienie wydatków, które zalicza się do kosztów kwalifikowanych, zawiera § 7 i 8 rozporządzenia. Limity pomocy, podobnie jak przy pomocy na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną, uzależnione są od tego, czy ma ona charakter operacyjny czy inwestycyjny. Rozwiązania w tym zakresie dla pomocy inwestycyjnej są tożsame, natomiast przy pomocy operacyjnej udzielanej na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego nie może ona przekroczyć poziomu, który jest konieczny, aby pokryć straty operacyjne, ale dodatkowo również rozsądny zysk.³⁴

Warunkiem udzielenia pomocy inwestycyjnej na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego jest dokonanie zgłoszenia zamiaru skorzystania z tej pomocy oraz wykorzystanie przynajmniej 80% czasu lub przestrzeni infrastruktury w skali roku na cele związane z kulturą, co dotyczy kosztów kwalifikowanych, o których mowa w § 7 pkt 1. W rozporządzeniu nie precyzuje się ani formy, ani zakresu zgłoszenia, co uzasadnia doprecyzowanie tych kwestii w uchwale rady gminy na zasadach już wcześniej przedstawionych.

Ostatnim przeznaczeniem pomocy, której zasady określa rozporządzenie Rady Ministrów z 9 stycznia 2015 r., jest pomoc na infrastrukturę lokalną. Jest ona przeznaczona, z pewnymi wyjątkami wskazanymi w § 3

34 Zgodnie z § 3 pkt 14 rozporządzenia jest to zysk ustalany w odniesieniu do typowego zysku dla danego sektora, przy czym za rozsądną będzie uznana stopa zwrotu z kapitału, która nie przekracza odnośnej stopy swapu powiększonej o premię w wysokości 100 pkt. bazowych.

pkt 17 rozporządzenia, na budowę lub modernizację lokalnej infrastruktury, przyczyniającej się na poziomie lokalnym do poprawy otoczenia biznesu i środowiska konsumenckiego oraz do modernizacji i rozwoju bazy przemysłowej. W polskich realiach może ona dotyczyć np. parków technologicznych, inkubatorów przedsiębiorczości czy też centrów kongresowo-biznesowych. Warunkiem udzielenia pomocy jest dokonanie zgłoszenia, a także udostępnianie infrastruktury zainteresowanym użytkownikom oraz udzielenie koncesji lub powierzenie eksploatacji infrastruktury w innej formie osobie trzeciej w oparciu o otwarte, przejrzyste i niedyskryminujące zasady, przy czym cena pobierana za użytkowanie lub sprzedaż infrastruktury powinna odpowiadać cenie rynkowej (§ 12 ust. 8). Analogicznie jak w poprzednich przypadkach rozporządzenie nie precyzuje ani formy, ani zakresu zgłoszenia, co uzasadnia określenie tych kwestii w stosownej uchwale rady gminy.

Do kosztów kwalifikowanych przy tym rodzaju pomocy, która może mieć wyłącznie inwestycyjny charakter, zalicza się koszty budowy lub modernizacji infrastruktury, przy czym nie mogą one przekroczyć różnicy pomiędzy kosztami kwalifikowanymi a zyskiem operacyjnym z inwestycji.

W przypadku wsparcia w formie zwolnienia z podatku od nieruchomości infrastruktury lokalnej należy, podobnie jak przy pomocy na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego podkreślić, iż nie w każdym przypadku będzie ono stanowiło pomoc publiczną. W niektórych bowiem sytuacjach infrastruktura ta jest na tyle lokalna, iż jej wsparcie nie jest w stanie zakłócić wymiany handlowej pomiędzy państwami UE, a więc nie wypełnia kryteriów wskazanych w art. 107 ust. 1 TFUE.³⁵

Na tle wskazanych wyżej szczegółowych zasad udzielania pomocy o określonym przeznaczeniu należy zauważyć, iż w istocie jedynym przepisem rozporządzenia Rady Ministrów, który nawiązuje do zagadnień *sensu stricto* podatkowych, jest § 14 ust. 2 i 3. Wcześniej należy jednak wspomnieć o ust. 1 tego przepisu, który reguluje kwestie nabycia prawa do otrzymania pomocy. Powiązано w nim w sposób bezpośredni nabycie prawa do otrzymania pomocy z dniem dokonania zgłoszenia.

35 Zob. szerzej S. A. Jarecki, *Wsparcie infrastruktury lokalnej – pomoc czy nie pomoc*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2015, nr 4.

Jest to nowe rozwiązanie, które jednoznacznie rozstrzyga np. problem prawa do korzystania ze zwolnienia na podstawie zgłoszenia, które zostało złożone w okresie obowiązywania uchwały w późniejszym okresie uchylonej. Na zasadzie praw nabytych beneficjent ma w tym przypadku prawo do jego stosowania, oczywiście na warunkach określonych w akcie obowiązującym w dacie zgłoszenia zamiaru skorzystania z pomocy.

Od daty nabycia prawa do otrzymania pomocy należy odróżnić samo korzystanie ze zwolnienia regulowanego uchwałą. W tym przypadku w § 14 ust. 2 i 3 odniesiono się wprost do regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wskazując, iż:

- a) w przypadku pomocy inwestycyjnej pomocy udziela się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym rozpoczęto prace nad inwestycją – w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania objętych obowiązkiem podatkowym w dniu dokonania zgłoszenia lub od dnia powstania obowiązku podatkowego, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych³⁶ – w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania, od których obowiązek podatkowy powstał po dniu dokonania zgłoszenia;
- b) w przypadku pomocy operacyjnej pomocy udziela się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano zgłoszenia – w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania objętych obowiązkiem podatkowym w dniu dokonania zgłoszenia lub od dnia powstania obowiązku podatkowego, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania, od których obowiązek podatkowy powstał po dniu dokonania zgłoszenia.

Należy podkreślić, iż chociaż powiązано okres udzielania pomocy inwestycyjnej nie ze złożeniem zgłoszenia, lecz z rozpoczęciem prac nad inwestycją (co stanowi nowość w porównaniu do dotychczasowych re-

36 Zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.o.l. 2. „Jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem.”

gulacji), to jednak nie rozwiąże to problemu polegającego na tym, iż rozporządzenie nie wskazuje terminu, w jakim po złożeniu zgłoszenia inwestycja ma być zrealizowana. W konsekwencji możliwe jest np. złożenie zgłoszenia i nabycie prawa do zwolnienia, a następnie dokonanie nowej inwestycji dopiero po wielu latach. W związku z tym w uchwałach rad gmin zasadne jest, aby wprowadzać warunek zastosowania pomocy w postaci zakończenia inwestycji w określonym terminie od dnia złożenia zgłoszenia. Termin ten powinien być dostosowany do przyjętego na potrzeby uchwały pojęcia nowej inwestycji i być dłuższy np. dla inwestycji związanych z procesem budowlanym, a odpowiednio krótszy dla inwestycji polegających na nabyciu aktywów, czy zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego w istniejącym zakładzie. Bez tego rodzaju rozwiązań w praktyce zdarzają się sytuacje, w których przedsiębiorcy składają zgłoszenia zamiaru skorzystania z pomocy jedynie w celu nabycia uprawnienia do zwolnienia w bliżej nieokreślonej przyszłości, gdy spełnią warunki do jego uzyskania.

O ile przy określeniu początkowej daty udzielenia pomocy odwołano się wprost do rozwiązań ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o tyle nie uczyniono tego w odniesieniu do końca tego okresu. W § 14 ust. 4 wskazano, iż pomocy udziela się do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym przekroczone maksymalne intensywności lub wartości pomocy określone w § 11. Przyjęto więc, że podatek od nieruchomości oraz podatek od środków transportowych rozliczany jest w okresach miesięcznych. Taki mechanizm prowadzi jednak do praktycznych problemów związanych z utratą prawa do zwolnienia w trakcie roku, które przedstawiono we wcześniejszej części opracowania dotyczącej pomocy *de minimis*, która jest również limitowana określonym pułapem.

Ponadto uzależnienie okresu stosowania zwolnienia od dopuszczalnej intensywności lub wartości pomocy w istocie nadaje mu cech ulgi podatkowej polegającej na zmniejszeniu kwoty podatku. Ustalenie bowiem, iż np. wartość dopuszczalnej pomocy wynosi 600.000 zł przy rocznej kwocie zobowiązania 1.200.000 zł oznacza, że w praktyce podatnik będzie zobowiązany do zapłaty połowy tej kwoty. Jak już wskazano w części rozważań odnoszących się do form preferencji podatkowych udzielanych przez gminy, należałoby w związku z powyższym rozwa-

żyć, czy zmiany nie wymagają art. 7 ust. 3 oraz art. 12 ust. 4 u.p.o.l. w ten sposób, iż byłyby one podstawą nie tylko do wprowadzania przez rady gmin zwolnień, ale i ulg podatkowych. Takie rozwiązanie pozwoliłoby przy pomocy inwestycyjnej udzielać ulg polegających na obniżeniu kwoty podatku, np. o 1000 zł na każde utworzone nowe miejsce pracy.

W § 14 ust. 5 rozporządzenia przewidziano uprawnienie rady gminy do skrócenia okresów korzystania z pomocy wynikających z terminów określonych w ust. 2-4. Można mieć wątpliwości co do sensu tego rozwiązania w zakresie odnoszącym się do ust. 2-3, które stanowią przecież o początkowej dacie biegu terminu. W tym zakresie chodziło raczej generalnie o zasady liczenia okresu korzystania ze zwolnienia i możliwość jego modyfikacji. Skrócenie okresu korzystania z pomocy może więc wynikać z tego, że rada gminy faktycznie skraca końcowy termin jego stosowania wynikający z § 14 ust. 4, ale również może odroczyć początkowy termin jego biegu, np. wskazując, iż zwolnienie przysługuje od 1 stycznia roku następnego po dokonaniu zgłoszenia również wtedy, gdy dotyczy ono przedmiotów opodatkowania objętych obowiązkiem podatkowym w dniu dokonania zgłoszenia.

Należy też zwrócić uwagę na to, że uzależnienie prawa do zwolnienia od wysokości poniesionych nakładów czy też limitów pomocy powoduje, iż zasadne jest nakładanie w uchwałach na beneficjentów pomocy dodatkowych obowiązków informacyjnych. Nie wynikają one wprost z rozporządzenia, ale są uzasadnione zasadami udzielania pomocy publicznej. W mojej ocenie, można więc w uchwale, w granicach upoważnienia wynikającego z art. 7 ust. 3 lub art. 12 ust. 4 u.p.o.l., nałożyć na beneficjentów pomocy obowiązek przedkładania dodatkowych dokumentów umożliwiających weryfikację ich prawa do zwolnienia (np. potwierdzających wkład własny). Takie obowiązki powinny być przy tym definiowane jako warunki stosowania zwolnienia na zasadach analogicznych jak składanie zaświadczeń, oświadczeń czy informacji, o których mowa w art. 37 u.p.p.p. Zatem brak ich wypełnienia powoduje, że zwolnienie nie może być stosowane.

Końcowo należy podkreślić, iż w gąszczu regulacji związanych z udzielaniem pomocy publicznej nie powinien umknąć fakt, iż podstawowym elementem uchwały podejmowanej w oparciu o rozporządzenie Rady Ministrów jest sama treść zwolnienia z podatku. Powinno ono

czynić zadość przepisom kompetencyjnym, a więc art. 7 ust. 3 w przypadku zwolnienia z podatku od nieruchomości oraz art. 12 ust. 4 – w zakresie podatku od środków transportowych. Zasadniczą kwestią jest więc w tym zakresie jego przedmiotowy charakter oraz automatyzm stosowania, który nie wymaga wydania decyzji. **Zagadnienia te były już przedmiotem rozważań, a w tym miejscu należy jedynie wskazać, iż istota pomocy publicznej udzielanej podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą przemawia za dopuszczeniem tzw. zwolnień mieszańnych, o charakterze przedmiotowo-podmiotowym.** Jedynie przy takim założeniu już w brzmieniu zwolnienia można byłoby wskazać, że np. odnosi się ono do określonych przedmiotów opodatkowania, ale jedynie będących w posiadaniu małych i średnich przedsiębiorstw. Aktualnie tak też w istocie jest, lecz element podmiotowy jest kamuflowany poprzez odwołanie się do przepisów z zakresu pomocy publicznej, które regulują określone kategorie pomocy. Wydaje się, że wobec dość radykalnej linii orzeczniczej sądów administracyjnych,³⁷ które zakazują tego rodzaju zwolnień mieszańnych, należałoby dokonać w tym zakresie zmian w przepisach prawa.³⁸

4.5. Uchwały stanowiące podstawę udzielania pomocy publicznej z uwzględnieniem warunków określonych w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającym niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu

Jak wskazano we wcześniejszej części opracowania, z obowiązku notyfikacji wyłączone są projektowane środki pomocy, które są zgodne z aktami wydanymi przez Komisję Europejską na podstawie art. 108 ust. 3 TFUE. Kluczowe znaczenie w tym zakresie ma rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art.

37 Por. np. wyroki: NSA z dnia: 12 czerwca 2014 r. (II FSK 1529/12), Lex nr 1504680; 13 czerwca 2014 r. (II FSK 1574/12), Lex nr 1511545; 3 grudnia 2014 r. (II FSK 2833/12), Lex nr 1643659.

38 Uzasadnienie dla dopuszczalności wprowadzania w uchwałach rad gmin zwolnień przedmiotowo-podmiotowych przedstawił L. Etel w: *Uchwały podatkowe...*, op. cit., s. 155 i nast.

107 i 108 Traktatu, które zastąpiło ogólne rozporządzenie w sprawie wyłączeń grupowych Nr 800/2008. Między innymi do tego aktu nawiązuje art. 20d ust. 2 pkt 1 u.p.o.l. stanowiący, iż projekt uchwały rady gminy przewidujący udzielenie pomocy publicznej, który nie uwzględnia warunków określonych w rozporządzeniach krajowych wydanych na podstawie ust. 1, podlega notyfikacji, chyba że przewiduje udzielanie pomocy w ramach wyłączeń grupowych lub pomocy *de minimis*.

Wskazane regulacje dotyczące wyłączeń grupowych kształtują zakres wprowadzanych przez rady gmin zwolnień w zakresie podatków i opłat lokalnych,³⁹ a szczególnego znaczenia nabierają w tych okresach, w których w polskim porządku prawnym nie jest realizowane przez Radę Ministrów upoważnienie z art. 20d ust. 1 u.p.o.l. W ostatnim czasie taka sytuacja wystąpiła w okresie od lipca 2014 r. do 17 lutego 2015 r., kiedy to weszło w życie omówione już rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. Podkreślić jednak należy, iż obowiązywanie krajowego rozporządzenia, które odnosi się tylko do niektórych przeznaczeń pomocy objętych rozporządzeniem Nr 651/2014, nie wyklucza bezpośredniego stosowania tego aktu. W praktyce jednak, o czym już wspomniano, zasadą jest ograniczanie działalności uchwałodawczej rad gmin do tych kategorii pomocy, które są przewidziane rozporządzeniem krajowym. Przygotowanie projektu uchwały na podstawie przepisów krajowych jest o wiele prostsze niż na podstawie bezpośrednio stosowanego prawa unijnego. Nie zmienia to jednak tego, iż możliwe jest podejmowanie przez rady gmin uchwał w oparciu o bezpośrednio stosowane rozporządzenia Komisji, z których zasadnicze znaczenia ma właśnie rozporządzenie Nr 651/2014. Z tego względu zasadne jest przedstawienie ogólnych zasad, na jakich powinno się odbywać tworzenie programów pomocowych w formie uchwał rad gmin w oparciu o ten akt. Aktualnie, co należy pokreślić, wobec obowiązywania rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. oraz rozporządzenia Komisji Nr 651/2014, w mojej ocenie, w zakresie, którego dotyczy pierwszy ze wskazanych aktów, rozporządzenie Komisji nie będzie w praktyce wykorzystywane. Nie można natomiast teoretycznie wykluczyć sytuacji,

39 Dla różnicowania stawek, które stanowi pomoc publiczną zastrzeżono formułę *de minimis* (art. 20c u.p.o.l.), a zatem analizowane rozporządzenie w tym zakresie nie może znaleźć zastosowania.

w której rada gminy zdecyduje się na wprowadzenie zwolnień podatkowych na przeznaczenia, których nie obejmuje rozporządzenie krajowe. Rozporządzenie Komisji Nr 651/2014 pozwala na udzielenie pomocy aż w 13 obszarach, przy czym oczywiście uchwała rady gminy może skorzystać z jednego lub kilku z następujących przeznaczeń pomocy:

- a) regionalnej,
- b) dla małych i średnich przedsiębiorstw w formie pomocy inwestycyjnej, pomocy operacyjnej i dostępu do finansowania,
- c) na ochronę środowiska naturalnego,
- d) na badania, rozwój oraz innowacje,
- e) szkoleniowej,
- f) na restrukturyzację i zatrudnienie pracowników znajdujących się w szczególnie niekorzystnej sytuacji i pracowników niepełnosprawnych,
- g) mającej na celu naprawienie szkód spowodowanych niektórymi klęskami żywiołowymi,
- h) o charakterze społecznym w zakresie transportu na rzecz mieszkańców regionów oddalonych,
- i) na infrastrukturę szerokopasmową,
- j) na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego,
- k) na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną,
- l) na infrastrukturę lokalną różnego rodzaju.

Z punktu widzenia gmin korzystanie z rozporządzenia dotyczącego wyłączeń grupowych ma dwie zasadnicze zalety. Po pierwsze, nie jest konieczne notyfikowanie projektu uchwały. Po drugie, limity pomocy udzielanej na jego podstawie mogą być o wiele wyższe niż w przypadku pomocy *de minimis*. Mankamentem na etapie konstruowania projektu uchwały jest natomiast złożony charakter regulacji prawnych, które należy uwzględnić. Musi być on zgodny z powołanym rozporządzeniem, przy czym – analogicznie jak w przypadku pomocy udzielanej na podstawie rozporządzeń krajowych – określone w nim warunki powinno się traktować jako graniczne. Rada gminy nie jest więc pozbawiona upraw-

nienia do ich modyfikowania w ten sposób, że przyjmuje warunki bardziej restrykcyjne niż stanowi ten akt (np. może wyłączyć z zastosowania pomocy również inne niż wskazane w art. 13 rozporządzenia kategorie pomocy lub podwyższyć próg wymaganego minimalnego wkładu własnego wynikającego z art. 13 ust. 14).

Prawidłowe skonstruowanie uchwały rady gminy, która będzie stanowiła podstawę udzielania pomocy publicznej (w ramach wyłączeń grupowych) w formie zwolnień podatkowych, wymaga bezpośredniego odwołania się w jej treści do rozporządzenia Komisji Nr 651/2014, ale także przestrzegania przy określaniu warunków jego stosowania wynikających z niego kryteriów udzielenia pomocy. W tym zakresie wskazać należy na następujące kwestie.⁴⁰

W pierwszej kolejności podkreślić trzeba, iż zgodnie z pkt 14 preambuły do rozporządzenia, z jego zakresu wyłączono pomoc przyznawaną przedsiębiorcom znajdujących się w trudnej sytuacji ekonomicznej w rozumieniu Wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw z dnia 1 października 2004 r.⁴¹

Po drugie, zasadniczo podstawowym warunkiem stosowania rozporządzenia jest wystąpienie tzw. efektu zachęty. Pkt 18 preambuły wskazuje, że nie powinno mieć ono zastosowania do pomocy na działalność, którą i tak beneficjent by prowadził, nawet w przypadku udzielenia mu pomocy. W przepisie tym wskazuje się też wprost, że prace dotyczące realizacji projektu lub działań objętych pomocą powinny rozpocząć się po przedłożeniu przez beneficjenta pisemnego wniosku o pomoc. Ta ogólna reguła została doprecyzowana w art. 6, w którym m.in. wskazano, co powinien zawierać wniosek o przyznanie pomocy (ust. 2). Ponadto jako wyjątek od zasady, w art. 6 ust. 4 wskazano, że środki w formie korzyści podatkowych wywołują efekt zachęty, jeżeli spełnione są następujące warunki:

40 Zob. R. Dowgier, *Uchwały rad gmin przewidujące zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach tzw. wyłączeń grupowych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 10.

41 Dz.Urz. C 244 z 1.10.2004, s. 2. Pojęcie „przedsiębiorstwa znajdującego się w trudnej sytuacji” na potrzeby rozporządzenia Nr 651/2014 zdefiniowano w sposób uproszczony w jego art. 2 pkt 18.

- a) środek ustanawia prawo do uzyskania pomocy zgodnie z obiektywnymi kryteriami i bez dalszej ingerencji ze strony państwa członkowskiego; oraz
- b) środek został przyjęty i obowiązuje przed przystąpieniem do realizacji projektu lub działania objętego pomocą, z wyjątkiem kolejnych wersji programów pomocy fiskalnej, jeżeli dane działanie było już objęte poprzednimi programami w formie korzyści podatkowych.

Z powyższego wywieść należy, iż w przypadku określenia warunków zwolnień z podatku od nieruchomości w uchwale rady gminy zasadniczo nie jest konieczne złożenie przez potencjalnego beneficjenta zgłoszenia zamiaru skorzystania z pomocy. W mojej ocenie gminy nie powinny jednak z tego rezygnować, gdyż wydaje się to zasadne z punktu widzenia przejrzystości udzielanej przez nie pomocy. Działanie takie jest zgodne ze wskazaną wcześniej regułą, wedle której rada gminy może zastrzyć, w porównaniu do określonych w rozporządzeniu, warunki korzystania z pomocy.

Odrębną kategorią regulacji zawartych w rozporządzeniu są definicje (artykuł 2). Określono je zarówno na potrzeby stosowania samego rozporządzenia (np. przedsiębiorstwa znajdującego się w trudnej sytuacji), jak i dla poszczególnych rodzajów pomocy. Generalnie należy przyjąć zasadę, wedle której uchwała rady gminy przewidująca zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach wyłączeń grupowych powinna bazować na siatce pojęciowej przyjętej na potrzeby rozporządzenia Komisji Nr 651/2014.

Rozporządzenie w art. 4 wskazuje progi pomocy, powodujące obowiązek zgłoszenia, a więc takie, których przekroczenie wymaga notyfikacji programu pomocowego. W przypadku pomocy inwestycyjnej regionalnej wyłączenie dotyczy dużych projektów, w których koszty kwalifikowane wynoszą 100 mln euro. Ponadto art. 5 zawiera obowiązek uwzględnienia w projekcie programu pomocowego mechanizmów zapobiegających przekroczeniu progu, który wyłącza obowiązek notyfikacji. Zgodnie z ust. 2 lit. d) tego przepisu, w przypadku pomocy w formie korzyści podatkowych oznacza to wskazanie w uchwale rady gminy, na podstawie której udzielana jest pomoc, pułapu zapobiega-

jącego przekroczeniu obowiązującego progu. Jest to więc specyficzny element uchwały, który powinien się w niej pojawić. Należy też zwrócić uwagę, iż w art. 8 zawarto zasady liczenia intensywności pomocy, w szczególności związane z jej kumulacją. Co do zasady należy przyjąć, że uwzględnia się całkowitą kwotę pomocy państwa dla działania, projektu lub przedsięwzięcia objętego pomocą, co oznacza, że pomoc udzieloną w zgodzie z rozporządzeniem należy kumulować z wszelką inną pomocą państwa. Wyjątek od tej zasady dotyczy jednak pomocy *de minimis*. Jak stanowi art. 8 ust. 5 „Pomocy państwa wyłączonej na mocy niniejszego rozporządzenia nie można kumulować z pomocą *de minimis* w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikowanych, jeżeli skutkiem takiej kumulacji byłoby przekroczenie poziomów intensywności pomocy określonych w rozdziale III niniejszego rozporządzenia”.

Obok ogólnych, ramowych wymogów, które analizowane rozporządzenie stawia projektom programów pomocowych, określa ono również zasady stosowania poszczególnych przeznaczeń pomocy. W zależności od tego, jakiego rodzaju przeznaczenie pomocy wybierze rada gminy, postanowienia uchwały w tym zakresie będą musiały spełniać szczegółowe kryteria z rozporządzenia.

W wymiarze proceduralnym projekt uchwały podejmowanej na podstawie bezpośrednio stosowanych rozporządzeń w sprawie wyłączeń grupowych, o ile jest z nimi zgodny, nie wymaga notyfikacji. Wyjątkowo jednak, zgodnie z art. 7 ust. 2 u.p.p.p., może być on notyfikowany na wniosek rady gminy. Może być to uzasadnione, gdy złożoność wprowadzanego aktu budzi wątpliwości co do jego zgodności z zasadami określonymi w rozporządzeniu. W standardowych sytuacjach uchwały podjęte z uwzględnieniem warunków określonych w rozporządzeniu nie będą jednak notyfikowane. Nie oznacza to, że projekt uchwały nie będzie podlegał ocenie pod kątem zgodności jego postanowień ze wspólnym rynkiem. Podmiotem opiniującym nie będzie jednak Komisja Europejska, lecz Prezes UOKiK lub minister właściwy do spraw rolnictwa w zakresie pomocy w rolnictwie czy rybołówstwie.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 u.p.p.p. projekty programów pomocowych przewidujące udzielanie pomocy w ramach wyłączeń grupowych wymagają uzyskania opinii wskazanych podmiotów. Opinia jest wydawana na wniosek organu administracji publicznej opracowującego program,

w terminie 21 dni od dnia otrzymania wniosku z odpowiednimi dokumentami i informacjami. Art. 13 ust. 2 u.p.p.p. przewiduje bowiem, iż do wniosku o wydanie opinii dołącza się projekt programu pomocowego oraz informacje niezbędne do wydania opinii, dotyczące w szczególności adresatów zamierzonej pomocy, jej przeznaczenia, formy, wielkości i czasu trwania. Szczegółowy zakres informacji, które przekazuje się wraz z projektem uchwały do Prezesa UOKiK/ministra właściwego do spraw rolnictwa, wskazuje rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 października 2004 r. w sprawie informacji przekazywanych w celu wydania opinii o planowanej pomocy publicznej.⁴² Oprócz podstawowych danych, takich jak np. nazwa projektowanego programu pomocowego, podstawa prawna udzielania pomocy czy przeznaczenie pomocy, § 2 ust. 1 pkt 5 w przypadku projektu programu dotyczącego pomocy udzielanej w ramach wyłączeń grupowych nakazuje przywołanie właściwego rozporządzenia Komisji Europejskiej, a więc aktualnie przede wszystkim rozporządzenia Nr 651/2014. Ważna jest także ocena finansowych skutków projektowanego zwolnienia od podatku, gdyż w § 2 ust. 1 pkt 9 rozporządzenia Rady Ministrów wskazuje się, iż projektodawca zobowiązany jest wskazać wielkość środków przewidzianych na udzielanie pomocy:

- a) w ujęciu rocznym; w przypadku gdy projektowana wielkość środków nie jest określana w ujęciu rocznym, należy podać tę wielkość w odniesieniu do przyjętego okresu, oraz
- b) w odniesieniu do całego okresu obowiązywania projektowanego programu pomocowego lub w odniesieniu do okresu, na jaki projektowany program pomocowy ma być zatwierdzony przez Komisję.

Ponadto w przypadku pomocy regionalnej konieczne jest przekazanie przez projektodawcę szczegółowych danych dodatkowych, określonych w załączniku nr 9 do rozporządzenia.

Wniosek o wydanie opinii wraz z załączonymi do niego projektem oraz informacjami przekazuje się do Prezesa UOKiK lub ministra do spraw rolnictwa w formie papierowej i elektronicznej. Dodatkowo do wniosku należy dołączyć informacje o osobie wyznaczonej do kon-

taktów z tymi podmiotami, obejmujące jej imię i nazwisko, stanowisko służbowe, numer telefonu i faksu oraz adres poczty elektronicznej.

Uzyskanie opinii jest kluczowe nie tylko ze względu na merytoryczną poprawność projektu programu pomocowego, ale również w kontekście poprawności procesu uchwałodawczego. Brak opinii właściwego podmiotu może być podstawą do uznania uchwały, w trybie nadzoru sprawowanego przez regionalne izby obrachunkowe, za wydaną z istotnym naruszeniem prawa i w konsekwencji skutkować stwierdzeniem jej nieważności.

Opiniująca funkcja, jaką wykonuje Prezes UOKiK oraz minister właściwy do spraw rolnictwa, nie ogranicza się wyłącznie do zakwestionowania wadliwych w aspekcie zgodności ze wspólnym rynkiem zapisów projektu uchwały. Jak stanowi bowiem art. 12 ust. 4 u.p.p.p. opinia zawiera w szczególności:

- a) stanowisko, czy projekt przewiduje udzielanie pomocy publicznej;
- b) stanowisko w sprawie zgodności pomocy publicznej ze wspólnym rynkiem;
- c) propozycje zmian przedstawione w celu zapewnienia zgodności postanowień projektu ze wspólnym rynkiem;
- d) stanowisko w sprawie obowiązku notyfikacji projektu.

Szczególnie istotna jest ta część opinii, w której wskazuje się propozycje zmian, które powinny być dokonane w projekcie celem zapewnienia zgodności jego postanowień ze wspólnym rynkiem. Tak sformułowana treść opinii oznacza, że podmiot opiniujący powinien nie tylko zakwestionować wadliwe w jego ocenie zapisy uchwały, ale również wskazać, jakie powinny mieć one brzmienie, jak również zaproponować dodatkowe zapisy, które należy dodać do uchwały. Podkreślić natomiast trzeba, że opinia nie zawiera analizy uchwały pod kątem jej zgodności z przepisami prawa podatkowego. W tym kontekście należy przywołać rozważania związane z relacjami, w jakich pozostaje uprawnienie Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa do składania zastrzeżeń w zakresie projektów uchwał stanowiących podstawę udzielania pomocy *de minimis*, do uprawnień nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych. Generalnie RIO posiadają szersze niż

wskazane w art. 12 u.p.p.p. podmioty uprawnienia w zakresie oceny uchwały. W praktyce jednak zasadą będzie, iż zgodność uchwały z zasadami udzielania pomocy publicznej jest oceniana w stosownej opinii przez Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa i nie jest już przedmiotem oceny dokonywanej przez RIO.

Z obowiązujących przepisów nie wynika obowiązek przekazywania podjętej uchwały wskazanym podmiotom. W szczególności w stosunku do uchwał przewidujących udzielanie pomocy w ramach wyłączeń grupowych nie znajduje zastosowania art. 8 u.p.p.p. Przepis ten stanowi, że w przypadku programu pomocowego, w którym akt prawa miejscowego przewiduje udzielanie pomocy publicznej zgodnie z warunkami udzielania pomocy określonymi w rozporządzeniach wydanych na podstawie ustaw zawierających upoważnienie do wydania aktów prawa miejscowego, notyfikacji podlegają wyłącznie projekty tych rozporządzeń, a organ jednostki samorządu terytorialnego przesyła taki akt do Prezesa UOKiK w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie tego aktu. Oznacza to, że obowiązek wynikający z tego przepisu dotyczy wyłącznie uchwał podejmowanych na podstawie krajowego rozporządzenia, a nie rozporządzeń Komisji Europejskiej dotyczących wyłączeń grupowych.

4.6. Uchwały w sprawie zwolnień podatkowych podlegające notyfikacji Komisji Europejskiej

Jeżeli projekt uchwały rady gminy stanowiący podstawę do udzielania pomocy publicznej w formie zwolnień podatkowych nie jest podstawą do udzielania pomocy *de minimis*, nie jest zgodny z krajowym rozporządzeniem Rady Ministrów wydanym na podstawie art. 20d ust. 1 u.p.o.l., ani też nie przewiduje udzielania pomocy w ramach wyłączeń grupowych wynikających z bezpośrednio stosowanych przepisów unijnych, to powinien być notyfikowany Komisji Europejskiej. Jest to więc powrót do zasady wyrażonej w art. 108 ust. 3 TFUE, zgodnie z którą zgłoszeniu do Komisji podlega każda pomoc, która nie została z tego obowiązku zwolniona na podstawie odrębnych przepisów.

Jak wskazuje praktyka aktualnie rady gmin zasadniczo wykorzystują możliwość przyjęcia uchwały bez obowiązku notyfikacji, przede wszyst-

kim w ramach formuły pomocy *de minimis* albo podejmując uchwały zgodne z krajowym rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. W przeszłości jednak procedura notyfikacyjna znajdowała zastosowanie w zakresie działalności uchwałodawczej gmin, lecz miało to miejsce jeszcze w okresie przed wprowadzeniem do porządku prawnego pierwszego rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 sierpnia 2006 r. w sprawie udzielania przez gminy pomocy regionalnej na wspieranie nowych inwestycji lub tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją.⁴³ Zasadniczym mankamentem notyfikacji jest jednak długotrwałość tej procedury, nawet przy wykorzystaniu prenotyfikacji czy procedury uproszczonej oraz brak przewidywalności w zakresie akceptacji planowanej pomocy przez Komisję Europejską. Natomiast zaletą tej procedury jest pewność co do zgodności udzielanej pomocy ze wspólnym rynkiem. Jest ona szczególnie ważna przy dużych wartościach udzielanej pomocy oraz skomplikowanych przesłankach jej stosowania.

Z tego względu nie należy przypuszczać, aby rady gmin zbyt często korzystały z tej procedury, skoro mogą w miarę szybko i na określonych dość precyzyjnie zasadach udzielać pomocy na podstawie uchwał przyjmowanych bez obowiązku notyfikacji. W polskich realiach próg pomocy *de minimis* wydaje się wystarczający w odniesieniu do znakomitej części przypadków udzielanej pomocy. Podobną uwagę należy odnieść do pomocy objętej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. Z teoretycznego punktu widzenia możliwe jest jednak np. udzielanie zwolnień z podatku od nieruchomości na cele określone w tym rozporządzeniu i generalnie na zasadach tam wskazanych, jednak o wielkości przekraczającej progi wynikające w § 4 tego aktu. W tych przypadkach nie można korzystać z dobrodziejstwa stosowania rozporządzenia, a więc wyłączenia obowiązku notyfikacji. Rady gmin, mając jednak na uwadze potrzebę wprowadzenia określonej kategorii preferencji, mogą zdecydować się na notyfikację projektu uchwały, na podstawie której będzie ona udzielana.

W polskim porządku prawnym regulacje dotyczące procedowania z projektami programów pomocowych, w tym uchwał rad gmin, które

43 Zestawienie programów pomocowych, w tym w formie uchwał rad gmin, notyfikowanych Komisji Europejskiej jest dostępne na stronie internetowej UOKiK: https://uokik.gov.pl/informacje_o_decyzjach_komisji_europejskiej2.php

podlegają notyfikacji, reguluje ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (rozdział 2). Notyfikację definiuje ona jako przekazanie Komisji Europejskiej projektu programu pomocowego, projektu pomocy indywidualnej lub projektu pomocy indywidualnej na restrukturyzację wraz z informacjami niezbędnymi dla oceny zgodności pomocy publicznej ze wspólnym rynkiem. Obowiązek notyfikowania projektu Komisji wynika wprost z art. 7 ust. 1 u.p.p.p. i odnosi się również do niektórych przypadków zmiany programu pomocowego już uprzednio notyfikowanego. Zgodnie bowiem z art. 9 powołanej ustawy notyfikacji podlegają zmiany, o których mowa w art. 4 ust. 1 rozporządzenia Komisji (WE) Nr 749/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) Nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE.⁴⁴ Są to zmiany inne niż modyfikacja o czysto administracyjnym lub formalnym charakterze, które nie mogą wpływać na ocenę zgodności danego środka pomocowego ze wspólnym runkiem, przy czym wzrost pierwotnego budżetu istniejącego programu pomocowego do 20% nie jest uznawany za zmianę pomocy istniejącej. Dla niektórych kategorii zmian wskazanych w § 4 ust. 2 rozporządzenia przewidziano uproszczoną procedurę notyfikacyjną na formularzach określonych w zał. nr II do tego aktu.⁴⁵

Projekt programu pomocowego, który podlega obowiązkowi notyfikacji, w pierwszej kolejności wymaga zaopiniowania przez Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa w przypadku pomocy w rolnictwie i rybołówstwie (art. 12 ust. 1 u.p.p.p.). Odpowiedni wniosek w tym zakresie składa właściwy organ administracji publicznej opracowujący projekt programu. Treść i zasady sporządzania tej opinii są takie same jak w przypadku programów pomocowych podejmowanych na podstawie bezpośrednio stosowanych przepisów unijnych dotyczących wyłączeń grupowych i zostały przedstawione w poprzedniej części opracowania.

44 Dz.Urz. UE L 140 z 30.04.2004.

45 Chodzi o następujące zmiany: a) zwiększenie budżetu zatwierdzonego programu pomocowego o ponad 20%; b) przedłużenie czasu trwania zatwierdzonego programu pomocowego o okres do sześciu lat, z lub bez równoczesnego zwiększenia budżetu; c) zaostrzenie kryteriów dotyczących stosowania zatwierdzonego programu pomocowego, zmniejszenie intensywności pomocy lub ograniczenie kosztów kwalifikowanych.

Zasadniczo dokonanie notyfikacji projektu programu pomocowego wymaga zgody Rady Ministrów (art. 16 ust. 1 u.p.p.p.), jednakże obowiązek ten został wyłączony w odniesieniu do projektów ustanowionych na podstawie aktu prawa miejscowego (art. 20a). W takim przypadku notyfikacja stosownego projektu uchwały rady gminy następuje niezwłocznie po wydaniu opinii przez Prezesa UOKiK lub właściwego ministra do spraw rolnictwa. Odbywa się to za pośrednictwem Stałego Przedstawiciela Rzeczypospolitej Polskiej przy Unii Europejskiej w Brukseli. Pełni on jednak wyłącznie funkcję pomocniczą poprzez techniczną organizację notyfikacji Komisji Europejskiej.⁴⁶

W zakresie postępowania prowadzonego przed Komisją organem właściwym jest Prezes UOKiK lub minister właściwy do spraw rolnictwa. W związku z tym postępowaniem podmiot, który opracował projekt programu pomocowego, może być w wyznaczonym terminie wezwany do przedłożenia informacji niezbędnych do opracowania odpowiedzi na pytania Komisji, wyjaśnienia, uwagi lub stanowiska (art. 21 ust. 2 u.p.p.p.). Jednocześnie wskazane podmioty uczestniczące w postępowaniu przed Komisją zostały zobligowane do konsultowania z autorami notyfikowanych projektów treści odpowiedzi, wyjaśnień, uwag lub stanowisk opracowanych na podstawie przekazanych informacji.

Postępowanie przed Komisją prowadzone jest w oparciu o rozporządzenie Nr 2015/1589 i kończy się stosowaną decyzją. W pierwszej kolejności następuje wstępne badanie wniosku, które może zakończyć się jedną z trzech decyzji (art. 4 rozporządzenia):

- a) uznającą, że dany środek będący przedmiotem zgłoszenia nie stanowi pomocy;
- b) uznającą, że dany środek jest zgodny ze wspólnym rynkiem („decyzja o niewnoszeniu zastrzeżeń”);
- c) uznającą, że dany środek budzi wątpliwości co do jego zgodności ze wspólnym rynkiem („decyzja o wszczęciu formalnej procedury dochodzenia”).

Już wydanie dwóch pierwszych decyzji oznacza w praktyce możliwość przyjęcia notyfikowanego projektu programu pomocowego, bez

46 S. Szuster, *Komentarz do art. 20 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*, Lex/el. 2005.

obaw o jego zgodność ze wspólnym rynkiem. Informację o tych rozstrzygnięciach Prezes UOKiK lub minister właściwy do spraw rolnictwa przekazuje podmiotowi, który przygotowywał projekt programu pomocowego oraz ogłasza w powszechnie dostępnej sieci teleinformatycznej. Przekazywana jest także projektodawcy kopia decyzji Komisji Europejskiej (art. 22 ust. 1 u.p.p.p.). Po otrzymaniu takiej kopii właściwa rada gminy może przystąpić do dalszych prac zmierzających do przyjęcia uchwały.

Jeżeli jednak nawet Komisja Europejska podejmie decyzję o wszczęciu formalnej procedury dochodzenia, może ona uznać, że dokonane w przedłożonym przez państwo członkowskie projekcie zmiany prowadzą do tego, iż objęty zgłoszeniem środki nie stanowią pomocy. Ustalenie to stwierdza w formie decyzji. Innym rozstrzygnięciem może być uznanie, że wątpliwości co do zgodności środka będącego przedmiotem zgłoszenia ze wspólnym rynkiem nie występują.⁴⁷ W tej sytuacji Komisja wydaje tzw. decyzję pozytywną. Gdy natomiast Komisja uzna, że projektowana pomoc jest zgodna ze wspólnym rynkiem, ale na określonych warunkach, to wydaje tzw. decyzję warunkową. Ostatnim rodzajem decyzji, którą może wydać Komisja, kończąc formalną procedurę dochodzenia, jest tzw. decyzja negatywna. Oznacza ona, że projektowana pomoc jest niezgodna ze wspólnym rynkiem i nie może wejść w życie (art. 7 ust. 5 rozporządzenia). Decyzja taka wydawana jest także w tych przypadkach, w których dostarczone przez państwo członkowskie informacje nie są wystarczające do ustalenia zgodności pomocy.⁴⁸

O wydaniu każdej ze wskazanych decyzji Prezes UOKiK lub minister właściwy do spraw rolnictwa informuje niezwłocznie właściwy podmiot, przekazując mu jednocześnie jej kopię. Ponadto informację o podjęciu wskazanych decyzji ogłasza się w powszechnie dostępnej sieci teleinformatycznej. Decyzja pozytywna oraz warunkowa umożliwia dalsze procedowanie nad projektem programu pomocowego przez radę gminy. Decyzja negatywna oznacza, że w przedłożonym Komisji kształcie pomoc nie może być udzielona.

47 K. Kwapisz-Krygiel, *Postępowanie w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 59.

48 Zob. szerzej P. Nicolaidis, M. Kekelekis, M. Kleis, *State Aid Policy in the European Community: Principles and Practice*, Alphen aan den Rijn 2008, s. 87-117 oraz C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, Oxford 2009, s. 355-415.

Mając na uwadze powyższe rozważania, należy zauważyć, iż postępowanie notyfikacyjne jest elementem postępowania uchwałodawczego zmierzającego do wprowadzenia do obrotu prawnego uchwały rady gminy, która będzie stanowiła podstawę do udzielania pomocy publicznej. Z tego powodu dopełnienie formalnych elementów tej procedury związanych zarówno z samą notyfikacją, jak i uwzględnieniem wydanego przez Komisję Europejską rozstrzygnięcia podlega weryfikacji w trybie nadzoru sprawowanego przez regionalne izby obrachunkowe. Mogą więc one uznać za istotne naruszenie prawa uzasadniające uchylene uchwały sytuacje, w których procedury notyfikacyjnej w ogóle nie przeprowadzono lub w których pomimo negatywnej lub warunkowej decyzji Komisji przyjęto program pomocowy w niezmienionym kształcie. Szczególnie w tym pierwszym przypadku należy wyraźnie podkreślić, iż regionalne izby obrachunkowe mogą samodzielnie oceniać, czy dana uchwała stanowiła program pomocowy podlegający notyfikacji. Uchylenie uchwały, którą podjęto z naruszeniem obowiązku notyfikacji, uniemożliwi udzielanie na jej podstawie pomocy. W konsekwencji wykluczy sytuacje, w których może dojść do obowiązku zwrotu takiej pomocy.

Należy podkreślić, że taka wadliwa uchwała może być w każdym czasie, w następstwie złożonej na podstawie art. 101 ustawy o samorządzie gminnym skargi, uchylona przez sąd administracyjny. Ponadto sama Komisja może na podstawie art. 13 ust. 1 lub 2 rozporządzenia Komisji Nr 2015/1589 wydać decyzję nakazującą zawieszenie udzielania pomocy do momentu podjęcia przez nią decyzji w sprawie zgodności pomocy ze wspólnym rynkiem (tzw. nakaz zawieszający) lub nawet nakazać państwu członkowskiemu windykację pomocy przyznanej bezprawnie do momentu podjęcia przez nią decyzji o zgodności takiej pomocy ze wspólnym rynkiem (tzw. nakaz windykacyjny).⁴⁹

49 Szerzej na ten temat zob. rozważania w rozdziale 7.

Rozdział 5.

WPŁYW REGULACJI DOTYCZĄCYCH POMOCY PUBLICZNEJ NA STOSOWANIE LOKALNEGO PRAWA PODATKOWEGO

5.1. Uwagi ogólne

Przepisy dotyczące pomocy publicznej nie pozostają bez wpływu na stosowanie przez gminne organy podatkowe lokalnego prawa podatkowego, czego wyrazem są wyniki badań ankietowych przedstawionych we wcześniejszej części opracowania.¹ Należy podkreślić, iż stosowanie lokalnego prawa podatkowego dotyczy zarówno takich władczych działań gminnych organów podatkowych, które wymagają wydawania indywidualnych rozstrzygnięć (przede wszystkim w zakresie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych), jak i tych, w których takich aktów się nie wydaje. W przypadku stosowania przepisów uchwał podatkowych stanowiących programy pomocowe oraz większości ustaw materialnego prawa podatkowego zawierających takie preferencje decyzje podatkowe mogą być jedynie następstwem wadliwego ich zastosowania (ustalać lub określać wysokość zobowiązania podatkowego). **Problemy związane ze stosowaniem uchwał i ustaw w tych przypadkach, w których nie wymaga to od gminnych organów podatkowych wydawania decyzji, wynikają przede wszystkim z niskiej jakości tych aktów. Uwagę tę należy odnieść zwłaszcza do uchwał rad gmin, które w wielu przypadkach chociaż nie naruszają prawa, są skonstruowane w sposób bardzo zawiły, co znacznie utrudnia ich stosowanie.**

1 Zob. rozdział 3.5.

W praktyce dochodzi więc do sytuacji, w których ze względu na posługiwanie się nieprecyzyjnymi, czy wzajemnie sprzecznym rozwiązaniami uchwały podatkowe rad gmin są trudne w stosowaniu. Z kolei w przypadku ustaw, na podstawie których stosuje się ulgi i zwolnienia, jeszcze do niedawna podstawowym problemem było odpowiednie ich klasyfikowanie na potrzeby pomocy publicznej. Mówiąc wprost, nie do końca z przepisów prawa wynikało, czy w ogóle, a jeżeli tak, to kiedy dana preferencja stanowi formę udzielania pomocy publicznej. Problem ten, jak się wydaje, zostanie jednak rozwiązany przynajmniej w odniesieniu do podatku rolnego w związku z nowelizacją ustawy o podatku rolnym, która wejdzie w życie z początkiem 2016 r.² Kwestie te zostały przedstawione szerzej w rozdziale 3.3. niniejszego opracowania.³

Mając powyższe na uwadze, dalsze rozważania nie będą odnosiły się do tzw. pomocy automatycznej udzielanej na podstawie uchwał oraz ustaw podatkowych. Ich przedmiotem będą te sytuacje, w których gminne organy podatkowe stosują lokalne prawo podatkowe poprzez wydawanie decyzji administracyjnych. Zasadniczo więc będą to dwie grupy przypadków: udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w oparciu o regulacje ustawy – Ordynacja podatkowa, a także udzielanie preferencji w podatku rolnym na podstawie ustawy, która reguluje to świadczenie.

Zakres oddziaływania przepisów z zakresu pomocy publicznej na wydawanie przez gminne organy podatkowe rozstrzygnięć w indywidualnych sprawach widoczny jest na tle badań ankietowych, jakie przeprowadzono nie tylko wśród pracowników gminnych organów podatkowych, ale także samorządowych kolegiów odwoławczych, które są organem odwoławczym od wydanych w pierwszej instancji decyzji wójtów, burmistrzów (prezydentów miast). W odniesieniu do tej pierwszej grupy zostały one przedstawione w rozdziale 3.5. niniejszego opracowania i potwierdzają znaczący wpływ przepisów z zakresu pomocy publicznej na udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Chociaż jest on niższy niż w stosunku do stanowienia miejscowego prawa podat-

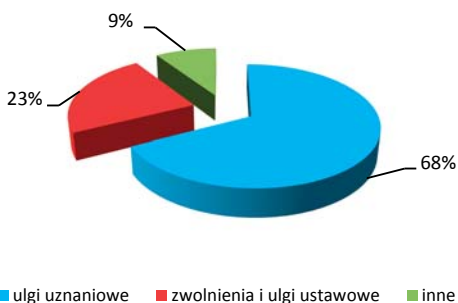
2 Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1045).

3 Szerzej zob. także J. Burzyński, *Ulgi i zwolnienia ustawowe jako forma pomocy publicznej dla przedsiębiorców*, Gdańsk 2009.

kowego w formie uchwał podatkowych, to jednak negatywne oddziaływanie w tym zakresie wskazane przez 44% ankietowanych należy uznać za wynik znaczący. Jeżeli natomiast chodzi o SKO, to jak wynika z przeprowadzonych badań, podstawową płaszczyzną, na której spotykają się one z koniecznością stosowania przepisów o pomocy publicznej, są ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. W pozostałym zakresie są to kwestie związane ze stosowaniem ulg i zwolnień ustawowych, w tym w zakresie podatku rolnego oraz wskazywane w kategorii „inne” stosowanie uchwał podatkowych rad gmin. Kwestie te obrazuje poniższy diagram.

Diagram 20. Stosowanie przepisów o pomocy publicznej przez samorządowe kolegia odwoławcze

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



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

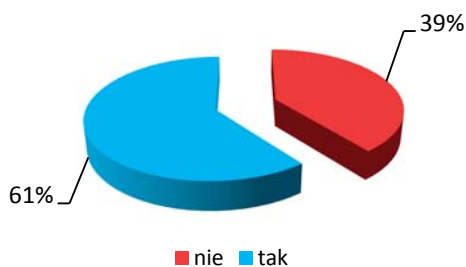
Przeprowadzone wśród pracowników SKO badania potwierdzają, iż dominuje udzielanie pomocy publicznej w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w formule *de minimis*. Wniosek taki można wywieść z faktu, iż w objętych badaniami latach 2012-2013 w przypadku 85% spraw związanych z pomocą publiczną, którymi zajmowały się SKO, były to zagadnienia związane z pomocą *de minimis*. Natomiast wśród 15% spraw, które związane były z innymi przeznaczeniami pomocy, wskazywano na pomoc na: zatrudnienie, szkolenia, restrukturyzację oraz udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia. Podkreślić jednak należy, iż w praktyce udzielanie pomocy innej niż *de minimis*, o czym będzie jeszcze mowa,

opierało się na obowiązujących w tamtym okresie rozporządzeniach Rady Ministrów wydanych na podstawie upoważnienia z art. 67b § 5 o.p. Aktualnie jednak takie rozporządzenia nie obowiązują, co uzasadnia tezę o jeszcze większym znaczeniu ulg udzielanych w formule *de minimis*.

Drugi wniosek, jaki można wyprowadzić z badań przeprowadzonych w SKO, potwierdza tezę o skomplikowanym charakterze przepisów dotyczących pomocy publicznej oraz zawilej procedurze jej udzielania. Jak wynika z poniższego diagramu, w ponad 60% przypadków naruszenie przepisów o pomocy publicznej było podstawą do uchylenia decyzji organu pierwszej instancji dotyczącej ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Diagram 21. Naruszenie przepisów o pomocy publicznej jako podstawa uchylenia przez samorządowe kolegium odwoławcze decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych

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



Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

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

- merytoryczne rozpatrzenie wniosku o umorzenie zaległości w ramach pomocy *de minimis* bez zgromadzenia wymaganej dokumentacji (zaświadczenia, stosowne formularze z informacjami);

- orzekanie przez organ pierwszej instancji w sytuacji, gdy wnioskowana pomoc przekraczała dopuszczalną prawem kwotę pomocy;
- błędną kwalifikację rodzaju pomocy publicznej i błędną ocenę niespełnienia kryteriów możliwości przyznania pomocy publicznej;
- pomoc publiczna nie powinna 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;
- niezastosowanie przepisów unijnych 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 u.p.p.p., gdyż organ pierwszej instancji nie żądał wymaganych tym przepisem zaświadczeń (oświadczeń);
- organ pierwszej instancji w sytuacji, gdy o ulgę ubiegał się przedsiębiorca nie ustalał, czy ulga ta stanowiłaby jakąkolwiek pomoc publiczną.

Wskazany katalog uchybień potwierdza, iż problemy związane z udzielaniem pomocy publicznej w oparciu o wydawane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) decyzje pojawiają się już na etapie identyfikowania danego wsparcia jako pomoc publiczna oraz analizy charakteru tej pomocy w kontekście warunków określonych w art. 107 ust. 1 TFUE. W dalszej kolejności są one związane z ustaleniem dopuszczalności udzielenia danego rodzaju pomocy, w tym dopuszczalnych limitów pomocy *de minimis*, do czego niezbędne są wskazane w art. 37 u.p.p.p. dokumenty. W aspekcie proceduralnym na etapie prowadzonego postępowania pojawiają się kolejne uchybienia związane z oceną przesłanek dopuszczalności udzielenia pomocy oraz ich relacji do ogólnych przesłanek warunkujących udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci ważnego interesu podatnika lub interesu pu-

blicznego. Podkreślić przy tym należy, iż problem ten był szczególnie widoczny w okresie objętym badaniami, gdy negatywną przesłanką udzielania pomocy *de minimis* na podstawie rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* było pozostawanie wnioskodawcy w trudnej sytuacji ekonomicznej w rozumieniu „Wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw”. Zła sytuacja finansowa podatnika w rozumieniu wskazanych Wytycznych z jednej strony wykluczała więc udzielenie pomocy *de minimis*, ale z drugiej przemawiała za istnieniem wskazanej w art. 67a § 1 o.p. przesłanki udzielenia ulgi w postaci ważnego interesu podatnika. W praktyce skutkowało to tym, iż w niektórych przypadkach zbyt pochopnie organy podatkowe odmawiały udzielenia ulgi w formule *de minimis*, powołując się właśnie na trudną sytuację ekonomiczną wnioskodawcy. Tymczasem takie trudności, aby wnioskodawcę można było uznać za zagrożonego w rozumieniu powołanych przepisów, musiały mieć charakter trwały lub strukturalny. Zatem nie stanowiły ich „trudności” mające charakter przejściowy, incydentalny.⁴ Aktualnie jednak, w następstwie zmiany zasad udzielania pomocy publicznej, badanie, czy przedsiębiorca pozostaje w trudnej sytuacji ekonomicznej w rozumieniu Wytycznych, zasadniczo nie jest konieczne. Jedynym rozporządzeniem dotyczącym pomocy *de minimis*, które w dalszym ciągu nawiązuje do tego pojęcia, jest rozporządzenie Komisji (UE) Nr 360/2012 z dnia 25 kwietnia 2012 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* przyznawanej przedsiębiorstwom wykonującym usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym. Jego znaczenie w praktyce jest jednak marginalne.

W zasadzie tożsame grupy uchybień związanych z udzielaniem pomocy publicznej zidentyfikowała Najwyższa Izba Kontroli w prowadzonych kontrolach związanych z udzielaniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Kwestie te zostały bliżej przedstawione w kolejnej części opracowania. Zgodnie z przyjętą na wstępie systematyką zakończą ją rozważania dotyczące udzielania ulg i zwolnień w podatku rolnym, co

4 L. Etel (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Poplawski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz Lex*, 5. wyd., Warszawa 2013, s. 508.

w niektórych przypadkach ma miejsce w oparciu o wydaną przez właściwego wójta, burmistrza (prezydenta miasta) decyzję. Ponadto w podatku tym występuje specyficzna instytucja polegająca na zaniechaniu ustalania lub poboru podatku rolnego, co w niektórych przypadkach również może wiązać się z udzieleniem pomocy publicznej.

5.2. Udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w świetle przepisów o pomocy publicznej

5.2.1. Uwagi ogólne

Obok zwolnień oraz ulg wynikających z uchwał rad gmin, podstawową formę udzielania przez gminy pomocy publicznej są ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych uregulowane w art. 67a i nast. ordynacji podatkowej. Istotę tego rodzaju preferencji przedstawiono we wcześniejszej części opracowania.⁵ Mając jednak na uwadze kryteria przyjęte na potrzeby dalszego wywodu, w tym miejscu należy podkreślić, iż ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych polegające na umorzeniu, odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty udzielane są w formie decyzji wydanej przez właściwy organ podatkowy. Dodatkowo należy nadmienić, iż zasadniczo warunkiem jej wydania jest złożenie stosownego wniosku. Jedynie wyjątkowo, w zakresie umorzenia na podstawie art. 67d o.p. możliwe jest jego stosowanie z urzędu. Problematyka stosowania umorzeń z urzędu nie będzie przedmiotem dalszych rozważań z tej przyczyny, iż w praktyce ma ona niewielkie znaczenie. Ponadto przepisy ordynacji podatkowej w aktualnym brzmieniu nie przewidują, aby ta forma preferencji mogła stanowić pomoc publiczną, chociaż nie jest to uzasadnione. W niektórych bowiem przypadkach umorzenie z urzędu może stanowić pomoc publiczną. Potwierdza to projektowana zmiana przepisów, która zakłada, że umorzenie zaległości podatkowej w oparciu o przesłankę, o której mowa w art. 67d § 1 pkt 3 o.p., może stanowić pomoc *de minimis*.⁶

5 Zob. rozdział 3.2.5.

6 W nowelizacji, która ma wejść w życie z początkiem 2016 r. w art. 67d dodaje się § 4 w brzmieniu „W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 3, organ podatkowy może umorzyć zaległość podatkową, jeżeli umorzenie nie będzie stanowiło pomocy publicznej lub będzie stanowiło pomoc *de minimis* w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*” – zob. ustawa

Mając powyższe na uwadze dalsze rozważania odnoszą się wyłącznie do problematyki stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w oparciu o złożony wniosek. W tym zakresie kluczowe znaczenie ma art. 67b § 1 o.p., który w przypadku wniosku składanego przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą wskazuje, iż ulga może:

- a) nie stanowić pomocy publicznej,
- b) stanowić pomoc *de minimis*,
- c) stanowić pomoc publiczną.

Wskazany przepis determinuje swą treścią postępowanie związane z udzieleniem ulgi. Należy przy tym podkreślić, iż w istocie w przypadku uznania, że mamy do czynienia z pomocą publiczną czy też z pomocą *de minimis*, jego przebieg jest podobny. Odrębności, o których mowa niżej, widoczne są na etapie składania wniosku o ulgę oraz postępowania mającego na celu weryfikację przesłanek jej stosowania. Z tego względu dla potrzeb dalszych rozważań przyjęto podział oparty przede wszystkim o kolejne stadia postępowania w sprawie udzielenia ulgi, a nie odnoszący się do rodzaju udzielanej pomocy publicznej.

5.2.2. Wymogi formalne wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych złożonego przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą

Katalog ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które mogą być stosowane przez organy podatkowe, zawiera art. 67a o.p. Przepisy tej ustawy nie przewidują odrębnej podstawy prawnej stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Art. 67b § 1 o.p., wskazując na tę kategorię podmiotów, odwołuje się do katalogu ulg z art. 67a § 1, a więc oba te przepisy znajdują zastosowanie w sprawie, której przedmiotem będzie ulga w spłacie udzielana podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą. Przesłanką zastosowania art. 67b jest przy tym stwierdzenie, iż wnioskodawcą jest podatnik prowadzący działalność gospodarczą, co wynika z użytego w art. 67a § 1 o.p. wyrażenia „z zastrzeżeniem art. 67b”. Analiza pierwszego ze wskazanych przepisów zasadna jest więc

z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1469).

jedynie wtedy, gdy organ podatkowy, zwykle na podstawie złożonego wniosku, uzna wnioskodawcę za podmiot prowadzący działalność gospodarczą. W tym kontekście zasadnie w literaturze przedmiotu wskazuje się, że ordynacja podatkowa zakłada tzw. podwójną ocenę wniosku, tj. od strony przesłanek materialnoprawnych z art. 67a § 1 o.p. oraz przepisów z zakresu pomocy publicznej.⁷ Warto też wskazać, iż zdaniem niektórych autorów w treści art. 67a § 1 o.p. zwrócić uwagę na triadę materialnych norm prawnych, które determinują udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą, tj. normę „pomocową”, normę „generalną” oraz normę „uznaniową”.⁸ Norma pomocową jest przy tym art. 67b § 1 o.p., normę generalną zawiera art. 67a § 1, w którym hipoteza brzmi: „w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym”, a normę uznaniową wyraża użyty w tym przepisie zwrot „może”.⁹

W każdym przypadku, aby wniosek o udzielenie ulgi mógł być przedmiotem oceny dokonywanej przez organ podatkowy w ramach prowadzonego postępowania podatkowego, musi on skutecznie wszcząć to postępowanie. Skutek taki wiązać należy jedynie z wnioskiem kompletnym, a więc spełniającym wymogi formalne. Postępowanie w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych jest, zgodnie z art. 67a § 1 o.p., wszczynane z wniosku w momencie jego doręczenia organowi podatkowemu (art. 165 § 3 o.p.). Wniosek taki powinien zawierać co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi oraz jej adresu (miejsca zamieszkania lub pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności gospodarczej), a także czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych (art. 168 § 2 o.p.).¹⁰ Takim przepisem szczególnym jest art. 37 u.p.p.p., który zobowiązuje podmioty ubiegające się o pomoc publiczną do przedstawienia wraz z wnioskiem określonych dokumentów (zaświadczeń lub oświadczeń o wysokości uzyskanej

7 Zob. R. Zenc, *Zasady udzielania pomocy publicznej przez gminy*, Warszawa 2012, s. 237.

8 Zob. J. Szczupakowski, *Triada norm prawnych regulujących proces udzielania przedsiębiorcom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych*, (w:) A. Pomorska (red.), *Przedsiębiorczość. Aspekty prawne*, Warszawa 2013, s. 190 i nast.

9 *Ibidem*.

10 R. Dowgier, *Udzielanie przez gminne organy podatkowe ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą – zarys problemu*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 5. Należy też zauważyć, iż od dnia 1 stycznia 2016 r. wskazany przepis art. 168 § 2 o.p. ulegnie zmianie w szczególności poprzez ustanowienie obligatoryjnym elementem podania identyfikatora podatkowego.

pomocy, oświadczeń o nieotrzymaniu pomocy, informacji niezbędnych do uzyskania pomocy).¹¹ Za brak formalny podania należy uznać również brak wymaganych prawem załączników. Co za tym idzie, nieprzedstawienie wraz z wnioskiem dokumentów, o których mowa w art. 37 u.p.p.p., zwalnia organ podatkowy z obowiązku prowadzenia postępowania w sprawie, jednakże dopiero po uprzednim wezwaniu wnioskodawcy do usunięcia tych braków w trybie art. 169 § 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli podanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy wzywa wnoszącego podanie do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia. Po bezskutecznym upływie tego terminu organ podatkowy wydaje postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia (art. 169 § 4 o.p.).¹²

Zasadniczym problemem, który powstaje już na wstępnym etapie badania wniosku, jest to, iż organ podatkowy może nie dysponować danymi, które umożliwią mu ocenę, czy złożony przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą wniosek powinien być opatrzony stosownymi załącznikami, o których mowa w art. 37 u.p.p.p., czy też ulga będzie udzielana na podstawie art. 67b § 1 pkt 1 o.p., czyli nie będzie stanowiła pomocy publicznej. Co więcej, już na tym etapie organ podatkowy może mieć problem z identyfikacją wniosku, jako złożonego przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą.¹³ Jak już bowiem wskazano w części rozważań dotyczących pojęcia przedsiębiorcy jako beneficjenta pomocy publicznej,¹⁴ nie każdy przez niego złożony

11 Zakres niezbędnych informacji wymaganych do rozpatrzenia wniosku precyzują stosowne rozporządzenia Rady Ministrów: z dnia 11 czerwca 2010 r. w sprawie informacji składanych przez podmioty ubiegające się o pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. Nr 121, poz. 810); z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. Nr 53, poz. 312 ze zm.); z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* (Dz.U. Nr 53, poz. 311 ze zm.). Załączniki do tych rozporządzeń stanowią wzory formularzy odpowiednich informacji, które należy dołączyć do wniosku.

12 Szerzej na ten temat zob. R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian*, Warszawa 2014, s. 129 i nast.

13 W tym zakresie pomocne po 1 stycznia 2016 r. może być zmienione brzmienie art. 168 § 2 o.p., który obowiązuje do opatrzenia podania identyfikatorem podatkowym. W konsekwencji, zasadniczo, wskazanie jako identyfikatora NIP-u, który jest właściwy dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, będzie zobowiązywało organ podatkowy do rozważenia zastosowania w sprawie normy art. 67b o.p.

14 Zob. rozdział 2.2.

wniosek może być rozstrzygany w oparciu o art. 67b § 1 o.p. W szczególności w odniesieniu do podatków lokalnych zasadność stosowania tej regulacji uzależniona jest nie tylko od ustalenia, iż wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą, ale także od tego, czy podatek, którego dotyczy wniosek, jest z tą działalnością związany. Zatem np. umorzenie z wniosku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą zaległości z tytułu podatku od nieruchomości należnego od nieruchomości mieszkalnych nie może mieć miejsca na podstawie art. 67b, lecz wyłącznie art. 67a o.p. W tym bowiem przypadku wniosek w istocie rzeczy nie może być traktowany jako złożony przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Jeżeli natomiast zakres wniosku obejmuje zarówno należności związane, jak i niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą (np. zaległość z tytułu podatku od nieruchomości od budynku mieszkalnego oraz od budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej), i jest możliwe ich wyodrębnienie, to art. 67b § 1 o.p. znajdzie zastosowanie jedynie w zakresie części wniosku. Ulga w odniesieniu do zaległości z tytułu podatku od budynków mieszkalnych będzie natomiast udzielana w „zwykłym” trybie art. 67a o.p.

Jeżeli na podstawie analizy treści złożonego wniosku organ podatkowy uzna, iż pochodzi on od podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, a dodatkowo odnosi się do podatków lub opłat, które są związane z prowadzoną przez niego działalnością, powinien ocenić, która ze wskazanych w art. 67b § 1 sytuacji może mieć miejsce. Oczywiście optymalnym rozwiązaniem byłoby takie, w którym wprost we wniosku podatnik powołuje się na odpowiedni pkt art. 67b § 1 o.p. i dodatkowo, w przypadku wskazania na pomoc publiczną, załączone są do niego właściwe dokumenty, o których mowa w art. 37 u.p.p.p.¹⁵ Jeżeli takich danych wniosek nie zawiera, to w istocie nie jest możliwe jednoznaczne ustalenie, czy wraz z wnioskiem powinny być złożone jakiegokolwiek, a jeżeli tak, to jakie dokumenty. Dlatego podstawowym elementem wniosku złożonego przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą w zakresie świadczeń związanych z tą działalnością powinno być wskazanie, czy ulga, o którą wnioskuje, jest czy też nie jest pomocą publiczną, a jeżeli

15 W praktyce oznaczałoby to, iż już w złożonym wniosku podatnik winien wskazać, czy ubiega się o pomoc publiczną – zob. A. Franczak, *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych jako forma pomocy publicznej udzielanej przez gminne organy podatkowe*, (w:) T. Famulska, K. Znańska (red.), *Finanse-Problemy-Decyzje*, t. 1, Katowice 2014, s. 160.

tak jest, to czy pomocą *de minimis*, czy też pomocą o innym przeznaczeniu. **Zasadne byłoby w związku z tym doprecyzowanie w przepisach ordynacji podatkowej, iż w przypadku wniosku o ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych składanego przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą powinien on wprost we wniosku wypowiedzieć się w zakresie wskazanych okoliczności.** Określenie w podaniu treści żądania, o którym mowa w art. 168 § 1 o.p., powinno więc odnosić się wprost do treści art. 67b § 1 pkt 1-3 o.p. Konsekwencją takiego rozwiązania byłoby to, że organ podatkowy nie miałby wątpliwości co do jego zakresu, a także jasne byłyby dodatkowe obowiązki, które podanie ma spełnić, a które związane są z dołączanymi do niego zaświadczeniami, oświadczeniami czy informacjami.

W obowiązującym stanie prawnym w przypadku złożenia przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą wniosku o ulgę, w którym nie wskazuje się, czy wnioskodawca ubiega się o pomoc publiczną albo o pomoc jakiego rodzaju, organy podatkowe w trybie art. 169 § 1 o.p. wzywają go do uzupełnienia braków formalnych podania. Czynią to jednak w sposób warunkowy, albowiem na podstawie złożonego wniosku nie są w stanie ustalić elementów stanu faktycznego, które rzutują na jego poprawność. Nie jest bowiem możliwe ustalenie, które z dokumentów określonych w art. 37 u.p.p.p. powinny być dołączone do wniosku, skoro nie wiadomo, o jaką pomoc ubiega się podatnik. Zatem wezwanie do uzupełniania podania dotyczy wskazania, której z sytuacji wskazanych w art. 67b § 1 o.p. dotyczy wniosek oraz – w przypadku udzielenia odpowiedzi, iż odnosi się on do pkt 2 lub 3 tego przepisu – żądania złożenia stosownych dokumentów, o których mowa w art. 37 u.p.p.p. Dopiero wykonanie wezwania w wyznaczonym terminie umożliwia podjęcie postępowania w sprawie.

5.2.3. Związanie organu podatkowego granicami wniosku o ulgę

Wniosek o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych wiąże organ podatkowy w tym sensie, że organ ten nie może zastosować ulgi innej niż ta, o którą wnosi podatnik. Rozstrzygnięcie w granicach złożonego wniosku oznacza także, iż nie jest możliwe np. umorzenie zaległości podatkowej w całości, skoro podatnik wnioskował o jej umorzenie jedynie w części. Jednakże wynika z tego również, że gdy wniosek

dotyczy umorzenia całości zaległości podatkowej, organ w jego granicach uprawniony jest do umorzenia jej jedynie w części.

W kontekście powyższego pojawia się istotne pytanie, czy organ podatkowy jest również związany wnioskiem w zakresie, w jakim wskazuje on na konkretną sytuację, o której mowa w art. 67b § 1 o.p., a więc wtedy, gdy podatnik wprost oświadcza, że nie ubiega się o pomoc publiczną albo też ubiega się o pomoc *de minimis* lub pomoc publiczną na cele określone w tym przepisie?

Odpowiadając na tak postawione pytanie, należy stwierdzić, iż zakres wniosku w przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stosowanych wobec podmiotów prowadzących działalność gospodarczą należy rozumieć w ten sposób, iż obejmuje on nie tylko rodzaj ulgi, o którą się on ubiega, ale także jej kategorię w rozumieniu art. 67b § 1 pkt 1-3 o.p. Oznacza to, że o ile podatnik ubiega się o ulgę, która nie stanowi pomocy publicznej, to po stwierdzeniu w toku postępowania, iż jednak jest ona pomocą, organ podatkowy powinien odmówić jej udzielenia. W tym bowiem przypadku postępowanie w sprawie udzielenia ulgi, o której mowa w art. 67b § 1 pkt 2 lub 3 o.p., w ogóle nie mogło być wszczęte, skoro elementem składowym wniosku, który może je zainicjować, są zaświadczenia lub oświadczenia oraz informacje, o których mowa w art. 37 u.p.p.p. Uzupełnienie tych dokumentów na wezwanie organu podatkowego w toku prowadzonego postępowania zmierzającego do udzielenia ulgi w oparciu o art. 67b § 1 pkt 1 o.p. nie ma uzasadnienia. Nie jest już bowiem możliwe walidowanie wadliwego wniosku o wszczęcie postępowania podatkowego w trybie art. 169 § 1 o.p., skoro uprzednio organ uznał, że takowe postępowanie zostało skutecznie wszczęte i w ramach toczącego się już postępowania podjął określone czynności. W konsekwencji po stwierdzeniu, iż, wbrew temu co wskazano we wniosku, ulga może stanowić pomoc publiczną, organ podatkowy – wobec braku dokumentów, o których mowa w art. 37 u.p.p.p., powinien wydać decyzję negatywną. Zgodnie bowiem z ust. 7 tego przepisu do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc zaświadczeń, oświadczeń lub informacji, o których mowa w ust. 1, 2 i 5, pomoc nie może być udzielona temu podmiotowi. Organ podatkowy nie może przy tym wezwać podatnika do uzupełnienia tych dokumentów w toku prowadzonego postępowania, również z tego powodu,

że rozstrzygnięcie o przyznaniu pomocy, wobec treści wniosku, byłoby przekroczeniem granic złożonego żądania.

Dopuszczalne jest natomiast w powyższych okolicznościach albo rozszerzenie zakresu żądania, albo też zgłoszenie nowego żądania samodzielnie przez wnioskodawcę w oparciu o art. 167 § 1 o.p. Przepis ten stanowi, iż do czasu wydania decyzji przez organ pierwszej instancji strona może wystąpić o rozszerzenie zakresu żądania albo zgłosić nowe żądanie, niezależnie od tego, czy żądanie to wynika z tej samej podstawy prawnej co dotychczasowe, pod warunkiem że dotyczy tego samego stanu faktycznego. W przypadku rozszerzenia wniosku o ulgę zasadniczo stan faktyczny sprawy jest niezmienny, co umożliwia zastosowanie wskazanego przepisu. Jednakże należy zastrzec, iż modyfikacja lub złożenie nowego wniosku może wiązać się z jego dodatkowymi elementami, o których mowa w art. 168 § 2 o.p. Oznacza to, że np. w przypadku modyfikacji wniosku o ulgę niestanowiącą pomocy publicznej na wniosek o udzielenie pomocy *de minimis* podatnik powinien uzupełnić dokumenty, które zgodnie z art. 37 u.p.p.p. są niezbędne do udzielenia pomocy.

Problematyka związania organu zakresem wniosku o ulgę ma także istotne znaczenie w zakresie udzielanej pomocy *de minimis*. Zagadnienie to można zobrazować pytaniem, czy w przypadku, gdy podatnik posiadał zaległość podatkową w kwocie przewyższającej limit pomocy *de minimis*, i wnioskuje o jej umorzenie, taka pomoc może być mu udzielona? Odpowiadając na tak postawione pytanie należy zauważyć, iż art. 67a § 1 pkt 3 o.p. stanowi, że organ podatkowy może umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną. Z przepisu tego wynika, iż to podatnik decyduje o zakresie wnioskowanej preferencji – może wnosić o umorzenie zaległości podatkowej w całości albo jedynie w części. Organ podatkowy jest związany treścią wniosku w tym sensie, że nie może zastosować ulgi innej niż ta, o którą wnosi podatnik. Organ nie może też wyjść poza granice wniosku – jeżeli podatnik żąda umorzenia w części, to nie można zaległości umorzyć mu w całości.

Mając powyższe na uwadze, jeżeli podatnik składa wniosek o umorzenie jedynie części zaległości podatkowej w ramach formuły *de minimis*, a wartość udzielonej pomocy nie prowadzi do przekroczenia pułapu

właściwego dla pomocy *de minimis*, to organ – przy istnieniu przesłanek z art. 67a o.p. – może takiej preferencji udzielić. Podobnie, gdy wniosek dotyczy całej zaległości podatkowej, której umorzenie prowadziłoby do przekroczenia limitu pomocy *de minimis*, organ podatkowy, działając w granicach wniosku, mógłby umorzyć jedynie jej część w takim zakresie, aby nie przekroczyć tego pułapu. Skoro bowiem zgodnie z art. 2 pkt 11 u.p.p.p. w przypadku udzielenia pomocy w formie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych dniem udzielenia pomocy jest dzień wydania stosownej decyzji, to fakt, iż na dzień złożenia wniosku pułap ten mógł być przekroczony, nie ma znaczenia. Istotne jest, aby ostateczna kwota pomocy liczona w ten sposób, iż obejmuje pomoc udzieloną daną decyzją, uzyskaną w roku jej wydania oraz w dwóch latach poprzednich, nie była wyższa niż dopuszczalne limity.

Należy też podkreślić, iż zgodnie z art. 67a § 2 o.p. umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej umorzona została zaległość podatkowa. Zatem, nawet gdy we wniosku podatnik nie wspomina o odsetkach za zwłokę, także podlegają one przy pozytywnej decyzji umorzeniu. Prowadzi to do konkluzji, iż w przypadku wnioskowania o umorzenie zaległości podatkowej w kwocie zbliżonej do progu dopuszczalności udzielenia pomocy *de minimis* odsetki należne od takiej zaległości mogą prowadzić do jego przekroczenia, a w konsekwencji może to stanowić przeszkodę w zastosowaniu ulgi. Podatnik, składając wniosek o umorzenie powinien więc na własne potrzeby wyliczyć część zaległości, która ma być przedmiotem ulgi w taki sposób, aby wraz z należnymi odsetkami za zwłokę nie przekraczała pułapu dopuszczalnej pomocy *de minimis*. W innym przypadku, nawet przy spełnieniu przesłanek z art. 67a o.p., ulga nie będzie mogła być zastosowana, chyba że organ w granicach wniosku umorzy jedynie część zaległości wraz z odsetkami nieprzekraczającą limitu pomocy *de minimis*.

Końcowo należy też rozważyć sytuację, w której podatnik wnosi o udzielenie mu ulgi w oparciu o art. 67b § 1 pkt 2 lub 3 o.p., a więc stanowiącej pomoc publiczną, a organ podatkowy w toku postępowania ustala, iż nie dochodzi w ogóle do udzielenia pomocy. Sytuacja taka może mieć miejsce wtedy, gdy nie są spełnione warunki określone w art. 107 ust. 1 TFUE. W szczególności w odniesieniu do ulg polega-

jących na odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty zastosowanie odpowiedniej dla danego podatnika marży może prowadzić do tego, że mamy do czynienia z optymalizacją podatkową, a więc brakiem uzyskania korzyści podatkowej po stronie podatnika. W takich przypadkach organ podatkowy nie może udzielić pomocy publicznej, mając świadomość, że z takową nie ma do czynienia. W mojej ocenie może więc udzielić preferencji, o którą wnioskował podatnik, ale uznając, iż nie stanowi ona pomocy publicznej. Podkreślić należy, iż nie stoją temu na przeszkodzie żadne wymagania formalne związane z prowadzonym postępowaniem, albowiem zarówno sam zakres wniosku, jak i prowadzonego postępowania w przypadkach, o których mowa w art. 67b § 1 pkt 1 o.p., jest węższy niż w sytuacjach wskazanych w pkt 2 oraz 3 tego przepisu. W związku z tym, jeżeli w toku postępowania inicjowanego wnioskiem o udzielenie pomocy *de minimis* organ podatkowy uzna, iż w ogóle nie dojdzie do udzielenia pomocy publicznej, nie powinien wydawać decyzji negatywnej z tej tylko przyczyny, iż pomoc *de minimis* nie może być udzielona. Dopuszczalne jest w tej sytuacji wydanie decyzji pozytywnej, ale w oparciu o art. 67b § 1 pkt 1 o.p., a nie na podstawie pkt 2 tego przepisu.

5.2.4. Przesłanki udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w kontekście dopuszczalności udzielania pomocy publicznej

Skuteczne wszczęcie postępowania wobec podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą uzasadnia odniesienie się zarówno do „generalnych” przesłanek udzielenia ulgi z art. 67a § 1 o.p., jak i analizy art. 67b o.p., przy czym ostatni ze wskazanych przepisów odnosi się do sytuacji, w których w ramach przysługującego organowi podatkowemu uznania podejmie on pozytywne dla wnioskodawcy rozstrzygnięcie. Nie ma więc racjonalnych podstaw do analizy konsekwencji udzielenia ulgi w spłacie na gruncie regulacji dotyczących pomocy publicznej, o ile uprzednio organ nie stwierdzi istnienia przesłanek udzielenia ulgi w postaci ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Skoro bowiem nie może znaleźć zastosowania art. 67a § 1 o.p., to nie będzie stosowany również art. 67b § 1 o.p., który do tego przepisu nawiązuje. Art. 67b o.p. stosowany jest jedynie w przypadku udzielenia ulgi, a do tego musi za-

istnieć ważny interes podatnika lub interes publiczny.¹⁶ Nie jest to jednak kwestia bezdyskusyjna, albowiem na tle powyższego spotkać można rozbieżne poglądy. Takowe potwierdzają badania ankietowe przeprowadzone wśród pracowników SKO, w świetle których 21% ankietowanych wskazało, że ich zdaniem w przypadku, gdy nie zachodzi przesłanka ważnego interesu publicznego lub interesu podatnika, jest jednak konieczne badanie przesłanek udzielenia pomocy publicznej, podczas gdy 79% z nich była odmiennego zdania.

Również niektóre składy orzekające sądów administracyjnych wskazują, iż obowiązkiem organu podatkowego jest analiza dopuszczalności udzielenia pomocy publicznej nawet w tych sytuacjach, w których w sprawie nie istnieje przesłanka udzielenia ulgi w postaci ważnego interesu publicznego lub interesu publicznego.¹⁷ Stanowisko takie należy jednak uznać za błędne. Organ podatkowy, rozpoznając wniosek o udzielenie pomocy, winien w pierwszej kolejności badać, czy spełnione zostały przesłanki określone w art. 67a § 1 o.p., a zatem czy wystąpił ważny interes podatnika lub interes publiczny. Dopiero wystąpienie tych przesłanek lub jednej z nich obliguje organ do badania dopuszczalności udzielenia pomocy publicznej na gruncie art. 67b § 1 pkt 2 o.p.¹⁸

Z drugiej jednak strony należy zauważyć, iż w niektórych przypadkach odmowa udzielenia pomocy może wnikać wprost z regulacji dotyczących pomocy publicznej, co oznacza, że nawet przy zaistnieniu przesłanek, o których mowa w art. 67a § 1 o.p., ulga nie może być udzielona. Zatem, jeżeli analizując wniosek, organ podatkowy uzna, że w sprawie nie jest możliwe udzielenie pomocy, o którą wnioskuje podatnik ze względu na szczegółowe zasady udzielania pomocy publicznej, to traci sens badanie wystąpienia przesłanek wskazanych w art. 67a.

16 Podobnie L. Etel (w:), C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz Lex*, 5. wyd., Warszawa 2013, s. 500.

17 Zob. np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 listopada 2006 r. (I SA/Kr 1130/08), Lex nr 479713 oraz glosy krytyczne do tego wyroku: E. Wróblewska, *Odmowa udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w formie de minimis – glosa do wyroku WSA w Krakowie*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2009, nr 7 oraz M. Łyczek, *Odmowa udzielenia ulgi podatkowej w kontekście przepisów dotyczących pomocy publicznej – komentarz do wyroku WSA w Krakowie*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2009, nr 3.

18 Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2014 r. (II FSK 532/12), Lex nr 1452548.

Taki pogląd wyraził WSA w Opolu w wyroku z dnia 7 lutego 2014 r.¹⁹ Sąd stwierdził, iż w przypadku ulgi na zasadach pomocy *de minimis*, jeżeli przeprowadzone przez organ ustalenia doprowadzą do wniosku, że sytuacja ubiegającego się o ulgę przedsiębiorcy nie spełnia wymagań wynikających z art. 67b § 1 pkt 2 o.p., to nie jest konieczne dokonywanie rozważań wniosku podatnika co do przesłanek „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”. Brak spełnienia przesłanek art. 67b § 1 pkt 2 o.p. dyskwalifikuje bowiem wniosek podatnika o uzyskanie ulg określonych w art. 67a § 1 o.p. W stanie faktycznym sprawy, na tle którego zapadło powołane orzeczenie, podstawą do odmowy udzielenia pomocy był fakt, iż podatnik znajdował się w trudnej sytuacji ekonomicznej, która uniemożliwiała udzielenie pomocy *de minimis* na gruncie rozporządzenia Komisji Nr 1998/2006. Wprawdzie aktualnie obowiązujące rozporządzenie Komisji Nr 1407/2013 tego warunku nie wprowadza, ale istnieje on w rozporządzeniu Komisji Nr 360/2012 z dnia 25 kwietnia 2012 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* przyznawanej przedsiębiorstwom wykonującym usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym.

Powyższy pogląd należy zaakceptować, co w konsekwencji prowadzi do wniosku, iż chociaż zasadą jest, że w pierwszej kolejności organ podatkowy rozpatrujący wniosek o ulgę powinien analizować ogólne przesłanki wskazane w art. 67a § 1 o.p., to nie można wykluczyć sytuacji, w których będzie to zbędne, albowiem ulga stanowiąca pomoc publiczną nie będzie mogła być udzielona ze względu na szczegółowe regulacje z zakresu pomocy publicznej. Nieracjonalne jest więc badanie ważnego interesu podatnika czy też interesu publicznego w przypadku, gdy organ podatkowy dostrzega przeszkodę w udzieleniu pomocy publicznej np. w formule *de minimis*, związaną z tym, iż pomoc miałaby być udzielona w sektorach wyłączonych na mocy art. 1 rozporządzenia Komisji Nr 1407/2013.

19 I SA/Op 822/13, Lex nr 1437107. Odmienny pogląd wyraził WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 16 czerwca 2014 r. (II SA/Bd 86/14) – zob. także głosę do tego wyroku: T. Brzezicki, K. Lasiński-Sulecki, *Postępowanie w sprawie udzielenia ulgi podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą w ramach pomocy de minimis* – glosa do wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 16 czerwca 2014 r. (II SA/Bd 86/14), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 12.

Docelowo jednak wskazana problematyka powinna być w przepisach ordynacji podatkowej doprecyzowana. **Zasadne wydaje się przynajmniej wprowadzenie do aktualnej treści art. 67b § 1 o.p. zastrzeżenia, iż jeżeli organ podatkowy stwierdzi istnienie przesłanek, o których mowa w art. 67a § 1 o.p., to dopiero wtedy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które nie stanowią pomocy publicznej, stanowią pomoc de minimis lub które stanowią pomoc publiczną.** Takie rozwiązanie uwalniałoby mocą wyraźnego przepisu prawa organy podatkowe od obowiązku analizy dopuszczalności udzielania pomocy publicznej (co powinno mieć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji) w tych przypadkach, w których ulga i tak nie zostanie udzielona ze względu na brak przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego.

Pamiętać też należy, iż ulgi, o których mowa w art. 67a § 1 o.p., mają charakter uznaniowy, co oznacza, że organ podatkowy nie musi ich przyznać nawet wtedy, gdy istnieją ustawowe przesłanki. Organ podatkowy, w świetle przyjętej w ordynacji podatkowej koncepcji uznania administracyjnego, jest zatem skrępowany w zakresie oceny przesłanek zastosowania ulgi, ale pozostaje nieskrępowany w zakresie tego, jak postąpić w przypadku ich stwierdzenia.²⁰ Oznacza to jednak konieczność badania zarówno ogólnych przesłanek udzielenia ulgi, o których mowa w art. 67a § 1 o.p., jak i szczegółowych przesłanek udzielenia pomocy publicznej. Dopiero bowiem po dokonaniu ustaleń w tym zakresie, pomimo możliwości udzielenia pomocy, organ podatkowy, korzystając z uznania administracyjnego, może odmówić udzielenia ulgi. Wadliwa byłaby więc decyzja, w której powołując się na uznaniowy charakter ulgi organ podatkowy odmawia jej udzielenia, odstępując od analizy przesłanek jej zastosowania wynikających zarówno z art. 67a § 1, jak i art. 67b § 1 o.p.

Z powyższych rozważań wywieść należy, że gdy wniosek podatnika będącego przedsiębiorcą skutecznie wszczął postępowania w sprawie ulgi, a organ podatkowy stwierdził istnienie jednej z przesłanek jej udzielania (ważny interes podatnika lub interes publiczny), dopiero

20 R. Dowgier, *Ułgi w spłacie zobowiązań podatkowych*, (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego, t. III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 569.

wtedy jest zobowiązany przejść do weryfikacji dopuszczalności udzielenia ulgi w świetle art. 67b § 1 o.p. Zauważyć jednak należy, iż zgodnie z art. 67b § 1 pkt 1 ulga udzielona przedsiębiorcy w ogóle może nie stanowić pomocy publicznej. Zatem w każdym przypadku w pierwszej kolejności przedmiotem oceny powinien być art. 67b § 1 pkt 1 o.p., a zatem ustalenie, czy w ogóle dojdzie do udzielenia pomocy publicznej. Działanie takie jest zasadne również w tych przypadkach, w których z wniosku o udzielenie ulgi wprost wynika, iż podatnik ubiega się o pomoc publiczną. Jak już bowiem wskazano, w tym zakresie organ podatkowy może jednak udzielić ulgi, która pomocy nie stanowi. Nie może natomiast zgodnie z wnioskiem udzielić pomocy publicznej, gdy takowa nie występuje. Ocena zaistnienia takiej sytuacji zasadniczo będzie się sprowadzała do analizy kryteriów określonych w art. 107 ust. 1 TFUE. Ustalenia organu podatkowego powinny dotyczyć oceny przesłanki naruszenia konkurencji w wymiarze wewnątrzspółnotowym.²¹ Aby tę okoliczność zweryfikować, konieczne będzie uzyskanie informacji przede wszystkim dotyczących rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej, terytorialnego zasięgu jej prowadzenia i kategorii odbiorców produkowanych towarów lub świadczonych usług. Okoliczności te organ podatkowy może ustalić w oparciu o zawarty w ordynacji podatkowej katalog środków dowodowych, w tym wyjaśnienia strony złożone po wezwaniu na podstawie art. 155 o.p. lub jej zeznania, które może złożyć na podstawie art. 199 o.p.²² Ustalenia w tym zakresie będą rzutowały na zakres prowadzonego postępowania podatkowego.

Jeżeli przyjąć, że z punktu widzenia gminnych organów podatkowych z udzielaniem pomocy publicznej wiążą się określone dodatkowe obowiązki polegające m.in. na weryfikowaniu możliwości udzielenia pomocy publicznej w świetle art. 67b o.p., to w praktyce wynikający z art. 67a § 1 o.p. uznaniowy charakter ulg jest powodem praktyki polegającej na tym, iż organ podatkowy nie udziela ich nie dlatego, że nie było podstaw do ich zastosowania (przesłanki ustawowe były spełnione),

21 W zakresie ulg polegających na odroczeniu terminu płatności oraz rozłożeniu na raty ich udzielenie może także nie stanowić pomocy publicznej, o ile stanowi tzw. optymalizację ściągania podatków. Przyjmuje się, że w przypadku, gdy ulgi te stanowią działania administracji podatkowej mające na celu optymalizację ściągania długów, ich udzielenie może nie wiązać się z wystąpieniem korzyści ekonomicznej, a więc i pomocy publicznej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE – szerzej zob. R. Zenc, *Zasady udzielania...*, op. cit., s. 247-253.

22 Zob. szerzej S. Presnarowicz, *Ułgi i zwolnienia...*, op. cit., s. 71-75.

ale obawiając się naruszenia przepisów związanych z udzielaniem pomocy publicznej. Obawa ta paraliżuje organ, który woli odmówić udzielenia ulgi niż przyznać ją w oparciu o przepisy, których nie rozumie lub nawet nie zna. Tego rodzaju zachowanie widoczne było w praktyce gminnych organów podatkowych szczególnie w początkowym okresie obowiązywania regulacji dotyczących pomocy publicznej. Jak wskazują zebrane w trakcie badań dane,²³ w kolejnych latach rosła liczba przypadków udzielania pomocy publicznej *de minimis* w formie ulg w spłacie, co można tłumaczyć w ten sposób, iż gminne organy podatkowe na tyle dobrze poznały regulacje dotyczącego tego rodzaju pomocy, że nie obawiały się ich stosować. Jednocześnie gminne organy podatkowe w zasadzie nie udzielały w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych pomocy o innych przeznaczeniach.²⁴ Prowadzi to do wniosku, iż w praktyce regulacje z zakresu pomocy publicznej stanowią nie tylko prawne, ale i pozaprawne ograniczenie w udzielaniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Uprawnienia gminnych organów podatkowych w tym zakresie będą wykorzystywane tym lepiej, im przepisy, na podstawie których działają będą bardziej precyzyjne.

5.2.5. Zakres postępowania w sprawie udzielania ulg podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą

Regulacje z zakresu pomocy publicznej w istotnym stopniu determinują zakres postępowania w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą. Związane jest to przede wszystkim z szerszym niż to jest w przypadku ulg udzielanych wyłącznie na podstawie art. 67a § 1 o.p. zakresem postępowania dowodowego, którego przedmiotem jest w pierwszej kolejności ustalenie, czy potencjalna ulga może stanowić pomoc publiczną, a następnie czy dopuszczalne jest jej udzielenie w świetle regulacji, które odnoszą się do określonych kategorii pomocy. Jednak, o czym już była mowa, w każdym przypadku organ podatkowy powinien w pierwszej kolejności stwierdzić istnienie przesłanek zastosowania ulgi, o których mowa w art. 67a § 1 o.p., a więc ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Dopiero wystąpienie tych przesłanek uzasadnia analizę

23 Zob. rozdział 3.4.

24 R. Dowgier, *Udzielanie przez gminne organy...*, *op. cit.*

art. 67b § 1 o.p. Pomocne przy ocenie występowania w sprawie tych przesłanek mogą być przedkładane wraz z wnioskiem w oparciu o art. 37 u.p.p.p. informacje. W szczególności we wzorze informacji składanej przez podmioty ubiegające się o pomoc *de minimis*, stanowiącym załącznik nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis*, w części B wskazuje się dane dotyczące sytuacji ekonomicznej podmiotu, któremu ma być udzielona pomoc.²⁵ Podobna rubryka (część B) znajduje się we wzorze formularza informacji przedstawianej przy ubieganiu się o pomoc inną niż pomoc w rolnictwie lub rybołówstwie, pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie.²⁶ Dowodem na okoliczność istnienia przesłanek udzielenia ulgi może być jednak, zgodnie z definicją dowodu wynikającą z art. 180 § 1 o.p., wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W związku z tym, uwzględniając obowiązki organu podatkowego wynikające z realizacji zasady prawdy obiektywnej, powinien on w toku postępowania podejmować wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy (art. 122 o.p.). Jednakże podkreślić należy, iż w przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych ciężar udowodnienia istnienia przesłanek ich stosowania nie może ciążyć wyłącznie na organie podatkowym, gdyż z konstrukcji tej instytucji można wywieść, iż w sposób dorozumiany obciąża on również stronę.²⁷ Na tle postępowania podatkowego nie istnieje pojęcie ciężaru dowodu, jednakże istnieje konieczność ustalenia pewnych granic obowiązku poszukiwania przez organy podatkowe faktów mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy.²⁸ W orzecznictwie na tym tle podnosi się więc, iż mimo braku jednoznacznych zapisów ustawowych w sprawach ulg uznaniowych udzielanych na podstawie

25 Do ich składania nie są zobowiązani jednak wszyscy podatnicy, albowiem obowiązek wypełnienia tej rubryki odnosi się do przypadków wnioskowania o ulgi w spłacie polegające na odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty. Nie jest to więc obowiązkowa część informacji w przypadku wnioskowania o umorzenie zaległości podatkowej.

26 Zał. nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie.

27 Zob. A. Hanusz, *Strona postępowania podatkowego a ciężar dowodu*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9.

28 A. Błaszczyk, *Ulgą podatkowa jako forma pomocy publicznej dla przedsiębiorców*, Katowice 2009 (maszynopis powielony), s. 178.

art. 67a o.p., nie można odrzucić tezy, iż ciężar udowodnienia okoliczności, na które powołuje się wnioskodawca w swoim wniosku, powinien spoczywać także na samym zainteresowanym. Najczęściej bowiem to wnioskodawca, wskazując na przeszkody w zakresie możliwości uiszczenia podatku, sam dysponuje odpowiednimi dowodami mogącymi potwierdzić określone fakty.²⁹

O ile postępowanie dowodowe w zakresie przesłanek udzielenia ulg określonych w art. 67a § 1 o.p. prowadzone jest z użyciem wszelkich możliwych środków dowodowych, o tyle w przypadku uznania, iż przesłanki te zachodzą i przejścia przez organ podatkowy do analizy art. 67b § 1 o.p., odbywa się to zasadniczo w oparciu o przedstawione dokumenty. Jest to więc specyficzna cecha postępowania w sprawie udzielania ulg podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą, gdyż ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do wydania rozstrzygnięcia opiera się na zaświadczeniach, oświadczeniach oraz informacjach złożonych wraz z wnioskiem. Zasadniczo zakres danych wynikających z dokumentów składanych w oparciu o art. 37 ust. 1, 2 i 5 u.p.p.p. jest wystarczający do tego, aby stwierdzić, czy pomoc *de minimis* lub pomoc o innym przeznaczeniu może być udzielona. Istnienie obowiązku składania tych dokumentów znakomicie ułatwia prowadzenie postępowań w sprawie udzielania ulg w spłacie podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą. Jednak w tym zakresie należy wskazać na pewne mankamenty obowiązujących regulacji.

Po pierwsze dokumenty, o których mowa w art. 37 u.p.p.p., są przekazywane wyłącznie w tych przypadkach, w których wnioskodawca ubiega się o udzielenie pomocy publicznej. Zatem nie ma podstaw do ich składania w przypadkach, gdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą ubiega się o ulgę na podstawie art. 67b § 1 pkt 1 o.p. (ulgą nie stanowi pomocy publicznej). Złożenie tego rodzaju wniosku wymaga od organu podatkowego prowadzenia postępowania dowodowego ukierunkowanego na wykazanie istnienia bądź braku przesłanek, o których mowa w art. 107 ust. 1 TFUE. W przypadku umorzenia zaległości podatkowych zasadniczo konieczne więc będzie ustalenie rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej oraz obszaru jej wykonywania

29 Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2008 r. (II FSK 346/07), Lex nr 541863.

celem określenia jej wpływu na wymianę handlową oraz konkurencję w ramach UE. Natomiast w odniesieniu do ulg polegających na odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty konieczne jest ustalenie sytuacji finansowej wnioskodawcy w celu oceny, czy może on w przyszłości wykonać zobowiązanie. Ponieważ wyliczona z zastosowaniem odpowiedniego poziomu marży wartość pomocy może prowadzić do wniosku, iż mamy do czynienia z działaniami zmierzającymi jedynie do ściągnięcia swojej należności przez wierzyciela, może nie występować element korzyści, o którym mowa w art. 107 ust. 1 TFUE. Zatem w takim przypadku udzielenie ulgi na zasadach nieodbiegających od rynkowych (korzystniejszych niż komercyjne) nie będzie stanowiło pomocy publicznej.³⁰ Ustalenie tej okoliczności wymaga jednak przeprowadzenia tzw. testu prywatnego wierzyciela.³¹

Mając powyższe na uwadze, należałoby rozważyć, czy zarówno z punktu widzenia wnioskodawców, jak i organów podatkowych nie byłoby rozwiązaniem zasadnym określenie w formie urzędowego formularza zakresu informacji, które powinny być załączane do wniosku o zastosowanie ulgi w oparciu o art. 67a § 1 o.p. Obowiązek taki musiałby wynikać raczej z przepisów ordynacji podatkowej, a nie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, albowiem co do zasady nie odnosiłby się on do potencjalnych beneficjentów pomocy. W związku z tym możliwe wydaje się zawarcie w przepisach ordynacji podatkowej (art. 67b) przepisu upoważniającego radę ministrów do określenia w stosownym rozporządzeniu zakresu informacji, które powinny być przekazywane wraz z wnioskiem o ulgę składanym w przypadku, o którym mowa w art. 67a § 1 pkt 1 o.p. Dodatkowo konieczne byłoby wprowadzenie w ustawie wprost zastrzeżenia, iż wraz z wnioskiem o tego rodzaju ulgę, podatnik składa informację wg określonego wzoru. Umożliwiłoby to uznanie niezłączenia takiej informacji za brak formalny podania w rozumieniu art. 169 § 1 o.p. z płynącymi z tego faktu konsekwencjami.

Zakres informacji, które byłyby niezbędne do ustalenia, czy w danym stanie faktycznym spełnione są przesłanki, o których mowa w art.

30 R. Zenc, *Zasady udzielania...*, op. cit., s. 91.

31 Zob. szerzej rozdział 2.3.2.

107 ust. 1 TFUE, związane byłyby przede wszystkim z wynikającą z tego przepisu przesłanką wpływu na wymianę handlową w Unii Europejskiej oraz przesłanką korzyści ekonomicznej. W tym ostatnim przypadku informacje podawane byłyby wyłącznie w odniesieniu do przypadków wniosku o ulgi polegające na odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty. Wzorcowe rozwiązania w tym zakresie mogą być przyjęte w oparciu o zaakceptowany przez Komisję Europejską, a przygotowany przez Ministerstwo Finansów na użytek organów podatkowych dokument pt. Optymalizacja ściągania podatków.³² Zasadne byłoby więc, aby informacje odnosiły się do:

- a) ogólnej sytuacji ekonomicznej przedsiębiorcy i charakteru jego trudności finansowych;
- b) częstotliwości ubiegania się o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych i czasu trwania pomocy;
- c) regulowania zobowiązań podatkowych;
- d) płatności innych należności publicznoprawnych;
- e) okresu prowadzenia działalności gospodarczej;
- f) faktu stosowania opłaty prolongacyjnej.

Należy też zwrócić uwagę, że pomocne mogą być w analizowanym zakresie również wyjaśnienia, jakie są udostępniane przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych dla podmiotów wnioskujących o ulgi w zakresie składek na ubezpieczenie społeczne.³³ W celu przeprowadzenia testu prywatnego wierzyciela ZUS wskazuje, iż należy brać pod uwagę następujące kwestie:

- a) ile może odzyskać wierzyciel w sposób przymusowy (w drodze egzekucji lub upadłości likwidacyjnej), do czego konieczne jest:
 - ustalenie dokładnego poziomu zobowiązań,
 - ustalenie posiadanych zabezpieczeń,
 - określenie wartości majątku przedsiębiorcy – w oparciu o wyceny (operaty szacunkowe) poszczególnych składników

32 Genezę powstania tego dokumentu oraz szczegółowe zasady, które w nim przyjęto, opisuje R. Zenc, *Zasady udzielania...*, *op. cit.*, s. 247 i nast.

33 http://www.e-inspektorat.zus.pl/sprawy_drukuj.asp?id_profilu=1&pomoc=3&menu=3&id_sprawy=370&drukowanie=1

majątku (lub przynajmniej tych najistotniejszych, np. nieruchomości, najważniejsze ruchomości, maszyny, linie produkcyjne, środki transportu), przy czym ustalenie powinno uwzględniać ewentualne zmniejszenie wartości majątku w wyniku sprzedaży likwidacyjnej (wartość likwidacyjna),

- uwzględnienie kosztów postępowania likwidacyjnego, które zmniejszać będą poziom środków dostępnych na zaspokojenie jego wierzytelności,
 - uwzględnienie zobowiązania wobec innych wierzycieli, które będą zaspokajane przed wierzytelnością Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (zgodnie z kolejnością ustanowionych zabezpieczeń lub zgodnie z regułami prawa upadłościowego);
- b) ile odzyska się w wyniku udzielenia wnioskowanej ulgi i jakie jest prawdopodobieństwo wywiązania się przez dłużnika z zawartej umowy oraz że nie będzie on generował kolejnego zadłużenia. W tym celu konieczne jest:
- określenie poziomu spłaty należności w przypadku zastosowania ulgi,
 - dokonanie oceny szans realizacji przez dłużnika zawartej umowy (projekcje finansowe na okres spłaty),
 - dokonanie oceny sytuacji ekonomicznej przedsiębiorcy w celu ustalenia przyczyn powstania zadłużenia,
 - dokonanie oceny planów przedsiębiorcy pod względem realności jego założeń (dotyczy również przewidywanych działań zmierzających do usunięcia przyczyn powstania zadłużenia).

Jak wynika z powyższego, przeprowadzenie testu prywatnego wierzyciela wymaga szerokiej analizy opierającej się o przedstawione przez wnioskodawcę dane. Z tego powodu istotnym ułatwieniem z jego punktu widzenia byłaby sytuacja, w której już na etapie złożenia wniosku miałby on wiedzę co do zakresu informacji, które powinien przekazać organowi podatkowemu. Zaproponowane rozwiązanie z pewnością przyczyniłoby się także do skrócenia czasu postępowania podatkowych, które bazowałyby na przekazanych informacjach.

Alternatywnie o wskazane dane powinny być poszerzone aktualnie obowiązujące wzory formularzy informacji składanych przez podmioty ubiegające się o pomoc publiczną, a w przepisach ordynacji podatkowej należałoby jedynie wskazać, iż obligatoryjnym elementem wniosku o ulgę składanego przez te podmioty jest wskazanie, czy ulga jest, czy też nie jest pomocą publiczną, a jeżeli tak jest, to czy pomocą *de minimis*, czy też pomocą o innym przeznaczeniu.

Drugim istotnym mankamentem obowiązujących regulacji związanych z przekazywaniem określonego zakresu dokumentów na potrzeby prowadzonych postępowań w sprawie ulg w spłacie, czy szerzej w związku z udzielaniem pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych, jest brak odpowiedzialności za składanie fałszywych oświadczeń oraz informacji, o których mowa w art. 37 u.p.p.p. Ani ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, ani też ordynacja podatkowa nie dają podstaw do tego, aby z tytułu podania nieprawdy w składanych wraz z wnioskiem o ulgę tego rodzaju dokumentach ponosić jakąkolwiek odpowiedzialność. W szczególności nie jest możliwe pociągnięcie do odpowiedzialności karnej osoby, która takie fałszywe dokumenty składa. Jak stanowi bowiem art. 233 § 1 k.k.: „Kto, składając zeznanie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3”. Zgodnie z § 6 tego przepisu zasada ta dotyczy także osoby, która składa fałszywe oświadczenie, jeżeli przepis ustawy przewiduje możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej. Jak już jednak wskazano, u.p.p.p. nie przewiduje składania oświadczeń oraz informacji pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

Należy zauważyć, iż składanie oświadczeń pod taką odpowiedzialnością dopuszcza art. 180 § 2 o.p. w brzmieniu: „Jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania; przepis art. 196 § 3 stosuje się odpowiednio”. Przepis ten do oświadczeń i informacji, o których mowa w art. 37 u.p.p.p., nie ma jednak zastosowania. Przede wszystkim oświadcze-

nia takie są składane w istocie jeszcze przed wszczęciem postępowania i dołączane są do stosownego wniosku. Dopiero dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu jest datą wszczęcia postępowania (art. 165 § 3 o.p.). Tymczasem art. 180 § 2 mówi o oświadczeniu złożonym przez stronę, a więc podmiot, wobec którego toczy się już postępowanie podatkowe. Zatem nie można stosować art. 180 § 2 o.p. do oświadczeń, które składane są *de facto* jeszcze przed wszczęciem postępowania. Pod drugie, art. 180 § 2 o.p. stanowi o zaświadczeniach odbieranych na wniosek strony, a takiego charakteru nie mają dokumenty przedkładane w oparciu o art. 37 u.p.p.p.

Co za tym idzie, podanie nieprawdy w takim oświadczeniu lub informacji, o których mowa w art. 37 u.p.p.p., nie może podlegać odpowiedzialności karnej na zasadzie określonej w art. 233 k.k. **Wydaje się, że możliwość odebrania oświadczenia pod odpowiedzialnością karną powinna być wprowadzona wprost w art. 37 u.p.p.p., co należy jednak traktować jako postulat *de lege ferenda*.**

Postępowanie w sprawie udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą realizowane będzie zasadniczo wg następującego schematu:

- a) analiza wniosku o ulgę pod kątem jego kompletności, ewentualne wezwanie do uzupełniania wniosku lub pozostawienie go bez rozpatrzenia w przypadku nieuzupełniania braków;
- b) ustalenie istnienia przesłanek udzielenia ulgi, o których mowa w art. 67a § 1 o.p., a więc ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego; jedynie w przypadku istnienia tych przesłanek zasadne jest przejście do analizy art. 67b § 1 o.p.;
- c) ustalenie w ramach art. 67b § 1 pkt 1 o.p., czy ulga w ogóle będzie stanowiła pomoc publiczną,

a przy pozytywnej odpowiedzi na to pytanie;

- d) analiza szczegółowych przesłanek dopuszczalności udzielenia pomocy, o którą wnioskuje podatnik, w więc albo pomocy *de minimis*, albo też pomocy o przeznaczeniach wynikających z art. 67b § 1 pkt 3 o.p.

Jak już wcześniej wspomniano, wobec obowiązku przedkładania wraz z wnioskiem szczegółowych informacji jedynie w przypadku

ubiegania się o pomoc publiczną istotnym problemem w toku prowadzonego postępowania będzie wstępna analiza zaistnienia w sprawie przesłanek wskazanych w art. 107 ust. 1 TFUE. Założyć przy tym można, iż będzie ona dokonywana przez organ podatkowy jedynie w tych przypadkach, w których wnioskodawca wprost we wniosku powoła się na ulgę udzielaną w oparciu o art. 67b § 1 pkt 1 o.p. O ile bowiem podstawą złożonego wniosku będzie art. 67b § 1 pkt 2 lub 3, zasadniczo organ podatkowy przyjmie, iż zwolniony jest z obowiązku weryfikowania, czy udzielona ulga w ogóle może stanowić pomoc publiczną. Z przyczyn praktycznych jest to działanie stosowane, ale jednak niezajdujące uzasadnienia w przepisach prawa. Organ podatkowy nie może bowiem udzielić ulgi, uznając ją za pomoc publiczną, skoro wsparcie taką pomocą nie jest. Zatem w istocie analiza udzielanej ulgi pod kątem przesłanek z art. 107 ust. 1 TFUE powinna mieć miejsce nawet w przypadkach wyraźnego wskazania we wniosku sytuacji, o których mowa w art. 67b § 1 pkt 2 i 3 o.p.

W przypadku ulg w spłacie polegających na odroczeniu terminu płatności oraz rozłożeniu na raty, o ile ulga będzie przyznana, konieczne jest ustalenie po pierwsze, czy mamy do czynienia z pomocą publiczną, co nie będzie miało miejsca w przypadku tzw. optymalizacji ściągania podatków. Po drugie, dla wyliczenia wartości udzielonej pomocy w tej formie organ podatkowy będzie musiał, działając zgodnie z § 4 pkt 13 i 15 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach,³⁴ ustalić stopę referencyjną poprzez dodanie do stopy bazowej właściwej marży. Ta z kolei wg wytycznych określonych w Komunikacie KE w sprawie zmiany metody ustalania stóp referencyjnych i dyskontowych,³⁵ uzależniona jest od ratingu przedsiębiorstwa oraz oferowanego poziomu zabezpieczeń. Okoliczności te będą musiały być ustalone zasadniczo w oparciu o przedłożone przez podatnika informacje i to jeszcze w toku postępowania podatkowego, o ile elementem decyzji podatkowej będzie zaświadczenie o wysokości udzielonej pomocy. Zgodnie bowiem z § 2 ust. 3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy de

34 Dz.U. Nr 194, poz. 1983 ze zm.

35 Dz.Urz. UE C 14 z 19.1.2008.

minimis i pomocy *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie³⁶ urzędowego wzoru zaświadczenia nie stosuje się w przypadku udzielania pomocy publicznej będącej pomocą *de minimis* albo pomocą *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie na podstawie decyzji, jeżeli w jej treści zostaną zawarte wszystkie elementy wymienione odpowiednio w § 3 oraz § 3a. Oznacza to, że wartość udzielonej pomocy przeliczona na EDB powinna w takich przypadkach znaleźć się w treści decyzji przyznającej ulgę.

Po ustaleniu, iż w prowadzonym postępowaniu nie znajduje zastosowania art. 67b § 1 pkt 1 o.p., organ podatkowy, działając zgodnie z wnioskiem, proceduje w oparciu o pkt 2 lub 3 tego przepisu. Zasadniczo, jak wskazuje praktyka, pomoc dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą będzie udzielana w formule *de minimis*. Postępowanie w tym przedmiocie jest o tyle ułatwione, że wzór informacji składanej przez podmioty ubiegające się o ten rodzaj pomocy zawiera wszystkie niezbędne dane umożliwiające zweryfikowanie tego, czy pomoc taka w świetle odpowiedniego rozporządzenia Komisji Europejskiej może być udzielona. Dodatkowo na podstawie złożonych zaświadczeń o uzyskanej pomocy *de minimis*, ewentualnie oświadczenia o braku uzyskania takiej pomocy, organ podatkowy w sposób stosunkowo prosty jest w stanie określić, czy udzielenie ulgi nie doprowadzi do przekroczenia limitu właściwego dla tej kategorii pomocy. Należy przy tym podkreślić, że złożenie wskazanych dokumentów nie zwalnia organu podatkowego z obowiązku ich weryfikacji. Będzie to prostsze w przypadku oświadczenia, a trudniejsze w odniesieniu do zaświadczenia. To ostatnie bowiem ma walor dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 o.p. Zgodnie z § 1 tego przepisu dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Nie jest jednak wykluczone przeprowadzenie dowodu przeciwko takim dokumentom. W praktyce więc organ podatkowy rozpatrujący wniosek o ulgę może zakwestionować wartość uzyskanej przez podatnika pomocy, która wynika ze złożonego przez niego oświadczenia lub zaświadczeń, np. opierając się na danych zawartych w aplikacji SHRIMP.

36 Dz.U. Nr 53, poz. 354.

Zasadniczo przyjąć należy, iż po uznaniu, że dana ulga mieści się w kategorii pomocy *de minimis*, dalsze postępowanie organu podatkowego w sprawie jej przyznania oparte jest wyłącznie na przepisach ordynacji podatkowej, co znakomicie ułatwia rozpatrywanie spraw tego rodzaju.³⁷

Z teoretycznego punktu widzenia, obok pomocy *de minimis*, ordynacja podatkowa stanowi podstawę do udzielania pomocy publicznej o przeznaczeniu wskazanym w art. 67b § 1 pkt 3 o.p. Przepis ten stanowi, iż ulga może stanowić pomoc publiczną:

- a) udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia,
- b) udzielaną w celu zapobieżenia lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym,
- c) udzielaną w celu wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięcia gospodarczego podejmowanego w interesie europejskim,
- d) udzielaną w celu promowania i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty,
- e) będącą rekompensatą za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów,
- f) na szkolenia,
- g) na zatrudnienie,
- h) na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw,
- i) na restrukturyzację,
- j) na ochronę środowiska,
- k) na prace badawczo-rozwojowe,
- l) regionalną,
- m) udzielaną na inne przeznaczenia określone na podstawie § 6 przez Radę Ministrów.

37 L. Etel (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 508.

W praktyce jednak, co potwierdzają dane przedstawione w rozdziale 3 niniejszego opracowania, znaczenie tego przepisu jest bardzo małe. Dodatkowo podkreślić należy, iż udzielanie pomocy dla małych i średnich przedsiębiorstw w objętych badaniami latami 2012-2013 było możliwe przede wszystkim ze względu na obowiązywanie stosownych rozporządzeń Rady Ministrów.³⁸ Aktualnie takich rozporządzeń nie ma. Nie ma też innych rozporządzeń stanowiących programy pomocowe, na podstawie których zgodnie z art. 67b § 3 o.p. organy podatkowe mogłyby przyznawać pomoc publiczną w formie ulg w spłacie, o których mowa w art. 67b § 1 pkt 3 lit. b-g oraz lit. i-l. Tymczasem udzielanie ulg stanowiących pomoc publiczną zostało w art. 67b § 2-5 o.p. ukształtowane w ten sposób, iż może mieć miejsce jako pomoc indywidualna, która zasadniczo podlega notyfikacji, chyba że odbywa się to w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach, albo też pomoc indywidualna jest zgodna z tymi programami. Na tym tle widać, że istotne znaczenie mają stosowne rozporządzenia Rady Ministrów będące programami pomocowymi, które umożliwiają wydawanie decyzji w indywidualnych sprawach bez konieczności ich odrębnego opiniowania przez Prezesa UOKiK ani tym bardziej notyfikacji Komisji Europejskiej.³⁹

Należy też stwierdzić, iż brak wypełnienia delegacji, o której mowa w art. 67b § 5 o.p., stanowi naruszenie tego przepisu, albowiem posługuje się on zwrotem „określi”, a zatem w tym zakresie nie pozostawiono żadnego luzu. Bez względu na praktyczne zastosowanie pomocy, do której odnosi się to upoważnienie (na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw), brak stosownych rozporządzeń Rady Ministrów w aktualnym stanie prawnym uniemożliwia jej udzielanie. Zauważyć jednak trzeba, że problem ten z początkiem 2016 r. ustawodawca zdecydował się rozwią-

38 Chodzi o rozporządzenia Rady Ministrów: z dnia 15 października 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc 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); z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc regionalną (Dz.U. Nr 116, poz. 734 ze zm.).

39 R. Zenc, *Zasady udzielania...*, *op. cit.*, s. 257.

zać w ten sposób, iż po prostu zlikwidował upoważnienia zawarte w § 5.⁴⁰

Powyższe prowadzi do wniosku, iż ukształtowane w ordynacji podatkowej zasady udzielania pomocy publicznej wymagają zmian. Przede wszystkim należałoby dokonać selekcji najbardziej pożądanych z punktu widzenia beneficjentów przeznaczeń pomocy i zobowiązać Radę Ministrów do określenia zasad ich stosowania w odpowiednich rozporządzeniach.⁴¹ Docelowo należałoby rozważyć zmniejszenie katalogu przeznaczeń pomocy w art. 67b § 1 pkt 3 skoro i tak większość z nich nie jest stosowana. W zakresie katalogu, który ustawodawca uzna za uzasadniony, Rada Ministrów powinna określić w formie programu pomocowego zasady stosowania ulg, aby żaden z przepisów ustawy nie pozostał w praktyce martwą literą prawa. Konieczne jest także, o czym już wspomniano we wcześniejszej części opracowania, uwzględnienie możliwości udzielania pomocy na inne niż enumeratywnie określone w ustawie przeznaczenia, które są dopuszczalne bez notyfikacji na mocy bezpośrednio stosowanych przepisów dotyczących wyłączeń grupowych.

Powyższe rozwiązanie urzeczywistniłoby przysługujące organom podatkowym na mocy art. 67b § 1 pkt 3 uprawnienia, które dzisiaj zasadniczo nie mogą być realizowane.

W aktualnym stanie prawnym, wobec powyższych zaniechań w zakresie wydawania programów pomocowych, w istocie jedyną sytuacją, w której art. 67b § 1 pkt 3 o.p. może znaleźć zastosowanie, jest pomoc udzielana w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia (lit. a). Trudno bowiem przy-

40 Zob. ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649). Uzasadnieniem takiego rozwiązania było małe zainteresowanie udzielaniem tego rodzaju ulg.

41 Selekcja przeznaczeń pomocy na poziomie ustawy jest uzasadniona, aby nie dochodziło do sytuacji, w których następuje swoista żonglerka pomiędzy zakresem upoważnień z art. 67b § 3 oraz 4, jak to miało miejsce przy okazji nowelizacji ustawy z 2010 r. Na mocy ustawy z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. Nr 197, poz. 1306) z dotychczasowego brzmienia art. 67b § 4 o.p. wykreślone zostały niemal wszystkie dotychczasowe przeznaczenia pomocy, których szczegółowe zasady stosowania zobowiązana była określić Rada Ministrów – zob. szerzej M. Łyczek, *Pomoc w formie ulg podatkowych*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2011, nr 3. Od 1 stycznia 2016 r. ustawodawca zdecydował się na uchylene tego przepisu – zob. ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649).

puszczać, aby gminne organy podatkowe korzystały z możliwości udzielania pomocy indywidualnej w oparciu o bezpośrednio stosowane przepisy unijne dotyczące wyłączeń grupowych, w szczególności rozporządzenie Komisji Nr 651/2014.

Ulgi w spłacie o przeznaczeniu, o którym mowa w art. 67b § 1 pkt 3 lit. a) o.p., zgodnie z art. 67b § 2 o.p., mogą być udzielane jako pomoc indywidualna albo w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach. Takie przepisy zawiera ustawa z dnia 16 września 2011 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi. Zgodnie z jej art. 32 udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a i art. 67b § 1 pkt 3 lit. a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, przedsiębiorcom prowadzącym działalność gospodarczą na obszarze gmin lub miejscowości wskazanych w stosownym rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie wykazu gmin lub miejscowości poszkodowanych w wyniku wystąpienia powodzi, następuje na wniosek przedsiębiorcy złożony w terminie do dnia 31 grudnia roku następującego po roku, w którym wystąpiła powódź. Ponadto wskazana ustawa ogranicza łączną wartość pomocy publicznej udzielanej na jej podstawie w różnych formach do wysokości poniesionej straty, co także determinuje zakres prowadzonego przez organ podatkowy postępowania w sprawie ulgi. Celem weryfikacji tego elementu udzielania pomocy wprowadzono mechanizm, zgodnie z którym beneficjent pomocy składa dla właściwego wojewody oświadczenie o wartości poniesionych na skutek powodzi szkód materialnych oraz oświadczenie o wysokości uzyskanej pomocy (np. w formie ulgi podatkowej). Natomiast organ podatkowy, który udzielił pomocy, również jest zobowiązany przekazać wojewodzie w terminie 14 dni od dnia udzielenia pomocy informacje na temat udzielonej pomocy (art. 4 ust. 7). Ostatecznie więc wojewoda dokonuje sprawdzenia, czy uzyskana przez beneficjenta pomoc nie przekracza wartości poniesionych przez niego szkód.⁴² W przypadku, gdyby taka sytuacja zaistniała, może istnieć konieczność weryfikacji decyzji w sprawie ulgi, w szczególności poprzez wznowienie postępowania podatkowego, które zakończyło się ostateczną decyzją na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Przepis ten stanowi, że wznowia się postępowanie, jeżeli wyjdą na jaw istotne

42 Szerzej zob. R. Zenc, *Zasady udzielana...*, op. cit., s. 268-271.

dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję.

Należy też zauważyć, iż pomoc w formie ulg w spłacie o przeznaczeniu wskazanym w art. 67b § 1 pkt 3 lit. a) o.p., jednak odnosząca się wyłącznie do podatku rolnego, jest w praktyce udzielana także na podstawie notyfikowanych Komisji Europejskiej uchwał Rady Ministrów (są to odrębne przepisy, o których mowa w art. 67b § 2 o.p.). Na przestrzeni kolejnych lat Rada Ministrów podejmowała uchwały, w których określała zasady udzielania pomocy publicznej dla rolników w związku z zaistnieniem takich zjawisk atmosferycznych, jak: powódzie, obsunięcia się ziemi, huragany, przymrozki czy gradobicie. Ostatni tego rodzaju akt wydano w 2015 r. – uchwała Nr 147/2015 Rady Ministrów z dnia 31 sierpnia 2015 r. w sprawie ustanowienia programu pomocy dla rolników i producentów rolnych, którzy ponieśli szkody w gospodarstwach rolnych lub działach specjalnych produkcji rolnej spowodowane wystąpieniem w 2015 r. suszy. Uchwała ta stanowi dla wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) podstawę do stosowania ulg w podatku rolnym za 2015 r. na podstawie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa. Trzeba jednak podkreślić, iż istnienie wskazanej uchwały nie jest warunkiem udzielania pomocy publicznej w formie ulg w spłacie w sektorze rolnictwa. Dopuszczalne jest bowiem korzystanie z formuły *de minimis* w rolnictwie, która nie jest ograniczona, tak jak wskazany program wyłącznie do podatku rolnego, a jedynym jej limitem jest pułap dopuszczalnej pomocy na poziomie 15.000 euro.

Reasumując tę część rozważań, stwierdzić należy, iż specyfika udzielania pomocy publicznej podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą związana jest przede wszystkim z rozbudowanym, w stosunku do klasycznego, prowadzonego wyłącznie w oparciu o art. 67a § 1 o.p., postępowaniem dowodowym. Konieczność wyjaśniania dodatkowych elementów stanu faktycznego powstaje już na etapie klasyfikowania wniosku jako stanowiącego podstawę do udzielenia pomocy. Zasadniczą kwestią jest bowiem to, czy w danym stanie faktycznym spełnione są przesłanki, o których mowa w art. 107 ust. 1 TFUE. Dopiero przy pozytywnej odpowiedzi na to pytanie organ podatkowy zobowiązany jest zweryfikować dopuszczalność udzielenia pomocy w kontekście szczegółowych zasad właściwych dla pomocy *de minimis* lub pomocy o innym

przeznaczeniu. W praktyce istotnym ułatwieniem w tym zakresie jest obowiązek przedkładania wraz z wnioskiem odpowiednich zaświadczeń, oświadczeń oraz informacji. W dużej więc mierze postępowanie dowodowe w zakresie udzielania ulg stanowiących pomoc publiczną opiera się na dowodach z dokumentów. Nie zmienia to jednak tego, że ze względu na konieczność uwzględnienia regulacji z zakresu pomocy publicznej ma ono skomplikowany charakter, który zasadniczo zniechęca gminne organy podatkowe do udzielania ulg. Tezę tę potwierdzają powołane w rozdziale 3.5. niniejszego opracowania dane, z których wynika, że w przypadku 44% ankietowych pracowników gminnych organów podatkowych wskazali oni na tego rodzaju negatywne oddziaływanie tych przepisów.

5.2.6. Elementy decyzji w sprawie ulgi w spłacie stanowiącej podstawę do udzielenia pomocy publicznej

Przepisy z zakresu pomocy publicznej determinują nie tylko przebieg postępowania w sprawie udzielania podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, ale także mają wpływ na kształt ostatecznego rozstrzygnięcia, które kończy to postępowanie. Treść decyzji podatkowej wyznacza art. 210 o.p. Zgodnie z tym przepisem decyzja zawiera:

- 1) oznaczenie organu podatkowego;
- 2) datę jej wydania;
- 3) oznaczenie strony;
- 4) powołanie podstawy prawnej;
- 5) rozstrzygnięcie;
- 6) uzasadnienie faktyczne i prawne;
- 7) pouczenie o trybie odwoławczym – jeżeli od decyzji służy odwołanie;
- 8) podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli decyzja została wydana w formie dokumentu elektronicznego – bezpieczny podpis elek-

troniczny weryfikowany za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu.⁴³

Ponadto decyzja, w stosunku do której może zostać wniesione powództwo do sądu powszechnego lub skarga do sądu administracyjnego, zawiera pouczenie o możliwości wniesienia powództwa lub skargi (art. 210 § 2),⁴⁴ a decyzja nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zawiera również pouczenie o odpowiedzialności karnej za usunięcie, ukrycie, zbycie, darowanie, zniszczenie, rzeczywiste lub pozorne obciążenie albo uszkodzenie składników majątku strony, mające na celu udaremnienie egzekucji⁴⁵ obowiązku wynikającego z tej decyzji (art. 210 § 2a). Przepisy ordynacji podatkowej określają również, jakie elementy powinny zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne decyzji, i kiedy możliwe jest odstępianie od uzasadnienia decyzji. Ustawowo określony katalog elementów, które powinna zawierać decyzja, uzupełnia art. 210 § 3 o.p., w świetle którego przepisy prawa podatkowego mogą określać także inne składniki, które powinna ona zawierać.

Mając powyższe na uwadze, w pierwszej kolejności należy podkreślić, iż brak jednego z powołanych elementów nie uzasadnia traktowania rozstrzygnięcia organu administracji publicznej jako innej formy działania niż decyzja.⁴⁶ Jednocześnie jako elementy rozstrzygnięcia, które muszą być w piśmie, aby można je było uznać za decyzję administracyjną, wymienia się: oznaczenie organu, wskazanie adresata aktu, rozstrzygnięcie o istocie sprawy oraz podpis osoby reprezentującej organ podatkowy.⁴⁷ W literaturze przedmiotu podnosi się także, że skutki wadliwości

43 Zgodnie z obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. brzmieniem art. 210 § 1 pkt 8 o.p. jest to podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli decyzja została wydana w formie dokumentu elektronicznego – bezpieczny podpis elektroniczny weryfikowany za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu lub podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP – zob. ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649).

44 W brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r. przepis ten stanowi, iż „Decyzja, w stosunku do której może zostać wniesiona skarga do sądu administracyjnego, zawiera pouczenie o możliwości wniesienia skargi” – zob. ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649).

45 W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. również mające na celu udaremnienie zabezpieczenia – zob. ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649).

46 Wyrok SN z dnia 28 listopada 1990 r. (III ARN 30/90), OSP 1992, nr 5, s. 237.

47 Wyrok NSA z dnia 20 lipca 1981 r. (SA 1163/81), OSPIKA 1982, nr 9-10.

decyzji w odniesieniu do braków jej składników, o których mowa w art. 210 o.p., są różne, w zależności od tego, którego z nich decyzja nie zawiera.⁴⁸ Braki w zakresie, o którym mowa wyżej, pozbawiają pisma cech decyzji administracyjnej. W pozostałych przypadkach mogą stanowić przesłankę do jej uchylecia.

Z punktu widzenia prowadzonych rozważań należy stwierdzić, iż przepisy z zakresu pomocy publicznej wpływają na treść decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, która stanowi podstawę udzielania pomocy publicznej w zakresie następujących elementów składowych:

- a) podstawy prawnej,
- b) uzasadnienia faktycznego,
- c) uzasadnienia prawnego.

W decyzji organu podatkowego powinno znaleźć się przytoczenie przepisów prawa, które stanowiły podstawę podjęcia decyzji – chodzi o unormowania o charakterze procesowym, jak i przepisy prawa materialnego wynikające z ordynacji podatkowej oraz *stricto* umiejscowione w danej ustawie podatkowej.⁴⁹ W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż przepisy stanowiące podstawę prawną rozstrzygnięcia sprawy decyzją powinny należeć do kategorii powszechnie obowiązujących, a więc zgodnie z art. 87 Konstytucji RP mogą to być ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe jako część prawa krajowego oraz akty wykonawcze. Z dniem wejścia Polski do UE prawo unijne pierwotne, jak i pochodne stało się częścią systemu źródeł prawa, a zatem i ono może być wskazywane w podstawie prawnej decyzji.⁵⁰

Jeżeli decyzja stanowi podstawę do udzielenia pomocy publicznej powinno się w niej znaleźć powołanie odpowiednich regulacji z tego zakresu, które odnoszą się do materialnoprawnych warunków udzielania pomocy. W szczególności w decyzjach, na podstawie których udzielana jest pomoc *de minimis*, nie jest wystarczające powołanie art. 67b § 1

48 A. Kabat, (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 8, Warszawa 2013, s. 894.

49 S. Presnarowicz (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 1173.

50 Por. B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, 10. wyd., Warszawa 2009, s. 413-414.

pkt 2 o.p., lecz zasadne jest wskazanie wprost na rozporządzenie Komisji Nr 1407/2013. Obowiązek taki wynika bowiem z przepisów tego rozporządzenia, które w pkt 21 preambuły wskazuje, że przyznając pomoc *de minimis*, państwo członkowskie powinno wyraźnie odesłać do niniejszego rozporządzenia. Należy podkreślić, że powołanie rozporządzenie Nr 1407/2013 lub innych rozporządzeń z zakresu pomocy *de minimis* nie musi być zrealizowane w samej treści art. 67b § 1 pkt 2 o.p., albowiem przepis ten nie jest podstawą do udzielania pomocy.⁵¹ Podstawę taką stanowi natomiast decyzja, która w oparciu o tę regulację jest wydawana, a zatem to w niej powinno znaleźć się wskazane, iż ulga stanowi pomoc *de minimis* przyznaną z uwzględnieniem warunków określonych w stosownych rozporządzeniach regulujących tę kategorię pomocy.

Analogicznie należy przyjąć, iż w przypadkach, gdy organ podatkowy udziela pomocy publicznej o innym przeznaczeniu, na podstawie art. 67b § 1 pkt 3 o.p., powinien w podstawie prawnej decyzji wskazać właściwy akt prawny dotyczący udzielanej pomocy. W obowiązującym stanie prawnym będzie to w zasadzie wyłącznie art. 32 ustawy z dnia 16 września 2011 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi. W przeszłości natomiast obowiązek ten dotyczył rozporządzeń Rady Ministrów wydanych w oparciu o upoważnienie z art. 67b § 5 o.p. Należy natomiast podkreślić, iż w podstawie prawnej decyzji nie powinno się powoływać uchwał Rady Ministrów, które stanowią programy pomocowe, na podstawie których udziela się, w związku z nadzwyczajnymi zjawiskami atmosferycznymi, pomocy publicznej w formie ulg w podatku rolnym. Za podstawę prawną decyzji można uznać bowiem, o czym już wspomniano, jedynie przepisy prawne powszechnie obowiązujące, a takiego charakteru nie posiadają akty wewnętrzne w postaci przedmiotowych uchwał.⁵²

W niektórych przypadkach decyzja w sprawie ulgi może zastępować odrębne zaświadczenia o pomocy *de minimis*. Zgodnie bowiem z § 2 ust. 3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie

51 Wystarczające jest więc stwierdzenie, którym obecnie posługuje się ten przepis, iż pomoc *de minimis* jest udzielana w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*.

52 Wyrok NSA z dnia 6 lutego 1981 r. (SA 819/80), ONSA 1981, nr 1, poz. 6.

i rybołówstwie⁵³ odrębnego zaświadczenia nie wydaje się w przypadku udzielania pomocy publicznej będącej pomocą *de minimis* albo pomocą *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie na podstawie decyzji, jeżeli w jej treści zostaną zawarte wszystkie elementy wymienione odpowiednio w § 3 oraz § 3a. Oznacza to, że wskazane rozporządzenie, o ile zgodnie z powołanym przepisem decyzja zawiera elementy zaświadczenia, powinno być również powołane w jej podstawie prawnej.

Mając na uwadze wynikający z treści art. 210 § 1 o.p. obowiązek wskazania w decyzji podstawy prawnej, nie może jednak ująć uwadze fakt, iż nawet braki w tym zakresie nie mogą przesądzać o wadliwości decyzji uzasadniającej jej uchylenie. Pominięcie niektórych przepisów w podstawie prawnej lub błędne wskazanie podstawy prawnej nie może być uznane za wydanie decyzji bez podstawy prawnej, co stanowiłoby jej wadę kwalifikowaną, o której mowa w art. 247 § 1 pkt 2 o.p.⁵⁴ Teza ta jest prawdziwa nawet w świetle wynikającego wprost z rozporządzenia Komisji Nr 1407/2013 obowiązku powołania się na to rozporządzenie przy udzieleniu pomocy. W mojej ocenie niepowołanie w podstawie prawnej decyzji tego aktu nie przesądza o wadliwości decyzji. Obowiązek wynikający z rozporządzenia powołania go w decyzji, która stanowi podstawę udzielenia pomocy, może być bowiem zrealizowany również w jej uzasadnieniu.

Kolejną kwestią jest określenie podstawy prawnej decyzji w przypadku, gdy wniosek o ulgę składa podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jednak nie odnosi się on do podatków związanych z prowadzeniem tej działalności. Czy w tym przypadku podstawą prawną wydania decyzji będzie wyłącznie art. 67a § 1 o.p., czy też również art. 67b § 1 pkt 1 o.p.? W mojej ocenie pomimo literalnego brzmienia art. 67b § 1 o.p., które sugeruje, iż w każdym przypadku złożenia wniosku o ulgę przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą podstawą prawną decyzji będzie stanowił również ten przepis, sytuacja taka we wskazanej sytuacji nie zachodzi. Art. 67b § 1 pkt 1 o.p. w analizowanym kontekście należy rozumieć w ten sposób, iż stanowi on podstawę prawną decyzji, o ile:

53 Dz.U. Nr 53, poz. 354.

54 Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2011 r. (I FSK 1/10), Lex nr 1070612.

- a) wniosek składa pomiot prowadzący działalność gospodarczą,
- b) podatek, którego dotyczy wniosek jest związany z prowadzeniem tej działalności,
- c) udzielona pomoc nie spełnia przesłanek wskazanych w art. 107 ust. 1 TFUE.

Jeżeli natomiast nie jest spełniona druga ze wskazanych przesłanek, to podstawą prawną decyzji będzie wyłącznie art. 67a § 1 o.p. Wniosek złożony przez przedsiębiorcę, ale odnoszący się do świadczeń niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą (np. zaległości podatkowej z tytułu podatku od nieruchomości od budynku mieszkalnego) należy więc rozpatrywać wyłącznie w oparciu o art. 67a o.p.

Należy też pamiętać, iż orzekanie w przedmiocie ulg w spłacie z wniosku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą odbywa się zarówno w oparciu o art. 67a o.p., który stanowi ogólną podstawę do udzielania ulg, jak i w oparciu o przepis art. 67b § 1 o.p. Zatem w tych przypadkach podstawa prawna decyzji powinna być skonstruowana w ten sposób, iż odwołuje się do odpowiedniego rodzaju ulgi wskazanego w art. 67a § 1 (pkt 1 – odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie zapłaty podatku na raty; pkt 2 – odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, pkt 3 – umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej) w związku z odpowiednią częścią art. 67b § 1 o.p. (pkt 1 – nie stanowi pomocy publicznej; pkt 2 – stanowi pomoc *de minimis*; pkt 3 – stanowi pomoc publiczną i w tym zakresie dodatkowo z powołaniem się na konkretne przeznaczenie pomocy wskazane pod lit. a-m).

Decyzja powinna zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne. Zgodnie z art. 210 § 4 o.p. uzasadnienie faktyczne zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności; uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa. W zakresie decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych nie jest dopuszczalne odstępianie od uzasadnienia decyzji (art. 201 § 5). Zatem tego rodzaju decyzje zawsze powinny zawierać uzasadnienie. Ponadto w orzecznic-

twie podkreśla się, że uzasadnienie decyzji uznaniowej nie może pozostawiać wątpliwości, że wszystkie okoliczności zostały rozważone i ocenione, a ostateczne rozstrzygnięcie jest ich logiczną konsekwencją.⁵⁵

Zakres uzasadnienia faktycznego determinowany jest ustaleniami poczynionymi w toku prowadzonego postępowania podatkowego. Zasadniczo w pierwszej kolejności będzie się ono odnosiło do tych okoliczności, które miały wpływ na uznanie, iż w sprawie zachodzą generalne przesłanki udzielenia ulgi w postaci ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Dopiero w drugiej kolejności, przy wykazaniu istnienia tych przesłanek, zasadne jest odniesienie się do tych elementów stanu faktycznego, które determinują kwalifikowanie ulgi jako pomocy publicznej oraz związanych z konkretnym rodzajem pomocy. W większości przypadków udzielenia pomocy publicznej okoliczności te będą ustalone na podstawie dowodów w postaci dokumentów takich jak: oświadczenia, zaświadczenia lub informacje, o których mowa w art. 37 u.p.p.p., a które powinny być załączone do wniosku o ulgę. Powyższy sposób konstruowania uzasadnienia decyzji opiera się na przyjętej we wcześniejszej części opracowania koncepcji, wedle której brak zaistnienia przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego zwalania organ podatkowy z obowiązku analizowania dopuszczalności udzielania pomocy publicznej.

Specyficznymi elementami uzasadnienia faktycznego decyzji mogą być ustalenia dotyczące wysokości udzielonej pomocy publicznej, w tym marży przyjmowanej dla potrzeb jej wyliczenia. Jak już bowiem wskazano, zgodnie z § 2 ust. 3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie, nie trzeba wystawiać odrębnego zaświadczenia w przypadku udzielania pomocy publicznej będącej pomocą *de minimis* albo pomocą *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie na podstawie decyzji, jeżeli w jej treści zostaną zawarte wszystkie elementy wymienione odpowiednio w § 3 oraz § 3a. Zatem w tych przypadkach to w decyzji powinny znaleźć się wyliczenia wartości udzielonej pomocy.⁵⁶

55 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 grudnia 2013 r. (I SA/Gd 898/13), „Rzeczpospolita” 2013, nr 286, s. 6.

56 Zauważyć należy, iż tego rodzaju uprawnienie rozwiązuje problem, który może zaistnieć po nowelizacji z dniem 1 stycznia 2016 r. art. 67d § 4 o.p., w sytuacji gdy umorzenie z urzędu za-

Zakres uzasadnienia prawnego decyzji jest determinowany jej podstawą prawną. Uzasadnienie prawne powinno zawierać wyjaśnienie przepisów, które w niej powołano z ich przytoczeniem. Przytoczenie przepisów prawa to również wskazanie treści przepisu oraz relacji do stanu faktycznego.⁵⁷ Uzasadnienie prawne polega na wytłumaczeniu, z jakich przyczyn organ zastosował w danym stanie faktycznym konkretny przepis i dlaczego interpretuje wskazany przepis w taki, a nie inny sposób.⁵⁸ Zaniechanie uzasadnienia decyzji przez organ podatkowy powoduje pozbawienie strony możliwości oceny zgodności tej decyzji z prawem i obrony swych praw w postępowaniu odwoławczym. Dlatego wadliwość ta uznawana jest za istotną, skutkującą usunięciem decyzji z obrotu prawnego.⁵⁹ Brak uzasadnienia prawnego w rozumieniu art. 210 § 4 o.p. może polegać nie tylko na całkowitym braku argumentacji prawnej, ale również na przytoczeniu jedynie treści przepisu z pominięciem przedstawienia toku zastosowanego przez organ rozumowania prawniczego.⁶⁰

Zasadniczo decyzje, na podstawie których udzielane są ulgi w spłacie stanowiące pomoc publiczną, powinny zawierać dość rozbudowane uzasadnienie prawne, w którym analizie zostaną poddane wszystkie szczegółowe warunki udzielania pomocy. Należy jednak podkreślić, że uchybienia w tym zakresie nie w każdym przypadku będą skutkowały wadliwością decyzji. O ile bowiem brak uzasadnienia prawnego, przez co rozumie się zgodnie z powołanym wyżej orzeczeniem także jedynie przytoczenie treści przepisu, może uzasadniać uchylenie decyzji, o tyle w innych przypadkach decyzja jest analizowana pod kątem oddziaływania uzasadnienia na zasadę przekonywania wyrażoną w art. 124 o.p. Zgodnie z tym przepisem organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwieniu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez zastosowania środków przymusu.

stosowane wobec zlikwidowanego podmiotu stanowi pomoc *de minimis*. W tych przypadkach decyzji o umorzeniu nie doręcza się, lecz pozostawia się w aktach sprawy, a zatem analogicznie będzie z zawartym w jej treści zaświadczeniem o wysokości udzielonej pomocy *de minimis*.

57 Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2000 r. (III SA 760/99), Lex nr 46587.

58 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 grudnia 2009 r. (I SA/Kr 1349/09), Lex nr 582618.

59 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 4 lipca 2012 r. (II SA/Bk 127/12), Lex nr 1404661.

60 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 grudnia 2009 r. (I SA/Kr 1349/09), Lex nr 582618.

Zgodnie z art. 210 § 3 o.p. przepisy prawa podatkowego mogą określać także inne składniki, które powinna zawierać decyzja. Pod pojęciem przepisów prawa podatkowego art. 3 pkt 2 o.p. nakazuje rozumieć przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Mając na uwadze wskazaną definicję, istotne wątpliwości budzi relacja, w jakiej pozostaje przepis art. 210 o.p. do regulacji rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie. Zawiera ono upoważnienie do umieszczania w treści decyzji, na podstawie której udzielana jest pomoc publiczna, elementów zaświadczenia o wysokości udzielonej pomocy *de minimis*, o których mowa w § 3 oraz § 3a. Na podstawie tej regulacji organ podatkowy może więc, zamiast wydawać odrębne zaświadczenie o wysokości udzielonej pomocy *de minimis*, zawrzeć je w decyzji podatkowej, która w tej sytuacji powinna zawierać następujące elementy:

- 1) datę wydania;
- 2) pieczęć podmiotu udzielającego pomocy;
- 3) numer identyfikacji podatkowej (NIP), nazwę oraz adres siedziby podmiotu udzielającego pomocy;
- 4) numer identyfikacji podatkowej (NIP), imię i nazwisko albo nazwę oraz adres miejsca zamieszkania, albo siedziby beneficjenta pomocy *de minimis*, albo pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie;
- 5) dzień udzielenia pomocy;
- 6) wartość udzielonej pomocy brutto w złotych i w euro;
- 7) wskazanie podstawy prawnej udzielenia pomocy;
- 8) stwierdzenie, że udzielona pomoc jest pomocą *de minimis* albo pomocą *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie;
- 9) informację dotyczącą właściwego rozporządzenia Komisji Europejskiej regulującego warunki dopuszczalności udzielania pomocy o charakterze pomocy *de minimis*, które miały zastosowanie

- do udzielonej pomocy *de minimis* albo pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie;
- 10) dane osoby upoważnionej do wydania zaświadczenia;
 - 11) w przypadku gdy o pomoc *de minimis* wnioskował wspólnik spółki cywilnej, jawnej albo partnerskiej albo komplementariusz spółki komandytowej, albo komandytowo-akcyjnej niebędący akcjonariuszem, w związku z działalnością prowadzoną w tej spółce – numer identyfikacji podatkowej (NIP), imię i nazwisko albo nazwę oraz adres miejsca zamieszkania albo siedziby tego wspólnika albo komplementariusza;
 - 12) informację, czy pomoc *de minimis* została udzielona z przeznaczeniem na działalność w sektorze transportu drogowego towarów;
 - 13) w przypadku pomocy *de minimis* udzielanej w związku z wykonywaniem usługi świadczonej w ogólnym interesie gospodarczym – opis tej usługi.

W istocie, mając na uwadze wskazane elementy zaświadczenia, większość z nich będzie zawierała każda decyzja, na podstawie której udziela się ulgi stanowiącej pomoc *de minimis*. Specyficznym elementem zaświadczenia jest przede wszystkim wskazanie wartości udzielonej pomocy. Tego elementu decyzji nie sposób jest wywieść z żadnych przepisów podatkowych, w rozumieniu, jakie temu pojęciu nadaje art. 3 pkt 2 o.p. Przepisy rozporządzenia w sprawie wydawania zaświadczeń trudno jest bowiem klasyfikować jako regulacje dotyczące problematyki podatkowej czy też przepisy wykonawcze do ustaw podatkowych.⁶¹ W związku z tym w aktualnym brzmieniu przepisy ordynacji podatkowej w istocie nie uzasadniają umieszczania w decyzji podatkowej takiego elementu jak wartość udzielonej pomocy publicznej. Aby miało to uzasadnienie w treści tej ustawy, art. 210 § 3 o.p. powinien odwoływać się nie do przepisów prawa podatkowego, lecz ogólnie do przepisów prawa. **Przepis ten powinien więc stanowić, iż przepisy prawa mogą określać także inne składniki, które powinna zawierać decyzja.** Przy

61 Ustawą podatkową zgodnie z art. 3 pkt 1 o.p. jest ustawa dotycząca podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określająca podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulująca prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich.

takiej redakcji byłby on spójny z rozwiązaniami przyjętymi w rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis*.

Na marginesie powyższego problemu należy też wskazać, iż ze stwierdzenia, że decyzja zawiera elementy zaświadczenia, trudno jest wywieść, czy podanie wartości udzielonej pomocy powinno być elementem rozstrzygnięcia, uzasadnienia decyzji, czy też jest to zupełnie odrębna jej część niewskazana wprost w art. 210 o.p. Charakter zaświadczenia wskazuje na to, że wartość pomocy nie powinna znajdować się w sentencji decyzji. Nie jest to bowiem akt administracyjny, a więc czynność władcza wyrażająca wolę organu administracyjnego, albowiem daje tylko świadectwo co do istnienia bądź nie pewnych stosunków prawnych i faktów mających znaczenie dla prawa.⁶² Zaświadczenie nie jest też elementem uzasadnienia faktycznego ani prawnego decyzji. Prowadzi to do wniosku, iż należy je uznać za inny, niewymieniony w art. 210 o.p. element decyzji. Wiąże się to z problemem weryfikacji tego elementu decyzji podatkowej, w przypadku gdy okaże się on wadliwy. Powinno to mieć miejsce w trybie określonym w art. 5 ust. 3a u.p.p.p. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku gdy wartość faktycznie udzielonej pomocy *de minimis* jest inna niż wartość pomocy wskazana w wydanym zaświadczeniu, podmiot udzielający pomocy, w terminie 14 dni od dnia stwierdzenia tego faktu, wydaje nowe zaświadczenie, w którym wskazuje właściwą wartość pomocy oraz stwierdza utratę ważności poprzedniego zaświadczenia. Zatem zweryfikowanie wskazanej wadliwie w treści decyzji podatkowej wartości udzielonej pomocy ma miejsce bez ingerowania w treść tej decyzji, a poprzez wydanie odrębnego, nowego zaświadczenia, które zawiera dwa podstawowe elementy: wskazuje prawidłową wartość pomocy oraz stwierdza utratę ważności poprzedniego zaświadczenia rozumianego nie jako utrata ważności decyzji podatkowej, ale jedynie jej elementu.

62 S. Babiarz (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Me-dek, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 1177-1178.

5.2.7. Stosowanie przez gminne organy podatkowe ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – uwagi na tle kontroli prowadzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli

Podstawą do dokonania oceny praktyki gminnych organów podatkowych w zakresie stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących formę udzielania pomocy publicznej mogą być raporty z kontroli prowadzonych m.in. w tym zakresie przez NIK. Kontrole takie były przeprowadzone w okresie od 2 kwietnia do 14 sierpnia 2009 r. przez Delegaturę NIK w Poznaniu,⁶³ w okresie 2008 r. – I kwartał 2011 r. przez Delegaturę NIK w Rzeszowie,⁶⁴ a w roku 2013 przez Delegaturę NIK we Wrocławiu.⁶⁵

Delegatura NIK w Poznaniu przeprowadziła kontrolę planową w zakresie stosowania przez gminy ulg w spłacie zobowiązań podmiotów działających na ich terenie. W kontroli, którą koordynowała wskazana delegatura, brały udział również delegatury NIK w: Bydgoszczy, Gdańsku, Katowicach, Krakowie, Lublinie, Łodzi, Olsztynie i Warszawie. Kontrola objęła okres od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2008 r., a w przypadku archiwizacji przez jednostkę dokumentacji dotyczącej kontrolowanego zakresu – lata 2004-2008 przy uwzględnieniu decyzji w sprawie ulg wydanych przed dniem 1 stycznia 2004 r., które realizowane były również po tym dniu. Kontrolą objęto 18 jednostek, przy czym zgodnie z założeniami określonymi w programie kontroli doboru jednostek dokonano spośród jednostek miejskich i miejsko-wiejskich, w wyłączeniu miast na prawie powiatu i jednostek kontrolowanych wcześniej przez NIK w zbliżonych tematycznie badaniach.⁶⁶

63 *Informacja o wynikach kontroli stosowania przez gminy ulg w spłacie zobowiązań podmiotów działających na ich terenie*, LPO-410-21/09, 162/2009/P/09/165/LPO, Poznań, grudzień 2009, https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli_nik/pobierz.px_remote_lpo_p_09_165_200910071155581254909358_01.typ.kk.pdf

64 *Informacja o wynikach kontroli ulg udzielanych przez gminy w odniesieniu do podatków stanowiących ich dochód w okresie 2008 r. – I kwartał 2011 r.*, 172/2011/P/11/163/LRZ, Rzeszów, grudzień 2011, <https://bip.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola.9166.html>

65 Wyniki prowadzonej w 2012 r. kontroli pomocy publicznej świadczonej przez gminy województwa dolnośląskiego dostępne są na stronie internetowej Delegatury NIK we Wrocławiu: <https://bip.nik.gov.pl/kontrola/P/11/177/LWR/>

66 Wyniki tej kontroli w aspekcie uchybień związanych z udzielaniem pomocy publicznej przedstawiłem w: *Reforma lokalnego prawa podatkowego – raport z badań*, Białystok 2011, s. 544-547, http://www.eksperci.uwb.edu.pl/images/sprawozdanie_podatki.pdf

W przypadku kontroli prowadzonej przez Delegaturę NIK w Rzeszowie stanowiła ona kontynuację okresu objętego kontrolą przez Delegaturę w Poznaniu. Obejmowała m.in. ocenę stosowania ulg indywidualnych przez gminne organy podatkowe – 60 urzędów gmin miejskich oraz miejsko-wiejskich w dziesięciu województwach: dolnośląskim, kujawsko-pomorskim, lubelskim, lubuskim, łódzkim, opolskim, podkarpackim, śląskim, wielkopolskim i zachodniopomorskim – odpowiednio po sześć urzędów w ramach każdego województwa.

Szerszy zakres miała kontrola przeprowadzona przez Delegaturę NIK we Wrocławiu. Obejmowała ona generalnie pomoc publiczną świadczoną przez gminy województwa dolnośląskiego nie tylko w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, ale również uchwał rad gmin.

Zawarte w Informacjach wnioski odnoszą się w przede wszystkim do ulg udzielanych przedsiębiorcom stanowiących pomoc *de minimis*. W tym zakresie Delegatura NIK w Rzeszowie stwierdziła, że w badanym okresie nieprawidłowości związane z udzielaniem pomocy *de minimis* w ramach ulg podatkowych ujawniono w 19 jednostkach (z 60 objętych kontrolą tj. 31,6%). Należy też podkreślić, iż w świetle wyników kontroli koordynowanej przez Delegaturę w Poznaniu udział kwotowy zastosowanych wobec przedsiębiorców ulg w ogólnej kwocie ulg wyniósł w badanych jednostkach od 71% do 93%. Potwierdza to wagę analizowanego problemu, gdyż przedsiębiorcy są zdecydowanie największą, gdy brać pod uwagę kwotę stosownych ulg, grupą podmiotów uzyskujących ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych.

W raporcie Delegatury NIK w Poznaniu jednoznacznie negatywnie z punktu widzenia legalności i rzetelności oceniono prowadzenie przez prezydentów i burmistrzów miast postępowań w sprawie udzielania ulg, w tym również tych ich elementów, które były związane z pomocą publiczną. Zasadniczo zastrzeżenia dotyczyły następujących obszarów:

- a) nieprawidłowości w zakresie formy przebiegu i dokumentowania postępowań oraz terminowości i poprawności wydawanych decyzji;
- b) braku jednolitości (a wręcz dowolności) w podejściu organów gmin do oceny kryteriów uprawniających do uzyskania ulg, po-

- legającym na ocenie tego samego materiału dowodowego raz negatywnie, a następnym razem pozytywnie;
- c) nieprzestrzegania obowiązku podawania do publicznej wiadomości wykazów podmiotów, którym w zakresie podatków udzielono ulg oraz którym udzielono pomocy publicznej;
 - d) w zakresie pomocy *de minimis* nie egzekwowano obowiązku składania zaświadczeń o wysokości uzyskanej dotychczas pomocy *de minimis*;
 - e) udzielano pomocy ponad przewidziany przepisami prawa limit;
 - f) udzielano pomocy wbrew przepisom regulującym zasady udzielania pomocy *de minimis* – podmiotom w likwidacji, a więc w trudnej sytuacji ekonomicznej w rozumieniu „Wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw”.

Wskazane wyżej nieprawidłowości, w ocenie NIK, świadczą o nierzetelnym wykonywaniu obowiązków przez pracowników urzędów prowadzących sprawy, przy jednoczesnym tolerowaniu takiego stanu rzeczy przez osoby zobowiązane do nadzoru nad realizacją ich obowiązków, a także o niskim poziomie znajomości przepisów prawa. Zwrócono jednak też uwagę na problem zastosowania w art. 67a o.p. pojęć nieostrych „interes publiczny” lub „ważny interes podatnika”. Zdaniem NIK, z czym należy się zgodzić, te pojęcia mogą być nadużywane w celu dowolnego, a nie uznaniowego stosowania ulg.

Ponadto w zakresie ulg w spłacie stanowiących pomoc *de minimis* podkreślić należy, iż w połowie badanych jednostek nie realizowano obowiązku uzyskania od wnioskodawcy przed udzieleniem pomocy zaświadczeń o uzyskanej pomocy *de minimis*. Nieprawidłowo realizowano także obowiązek wydawania zaświadczeń – nie wydawano ich wcale, wydawano z opóźnieniem lub z błędami. W 28% ogółu kontrolowanych jednostek stwierdzono także nierzetelny lub niezgodny z obowiązującymi przepisami sposób realizacji obowiązków w zakresie sprawozdawczości.

Analiza „Informacji” o wynikach kontroli prowadzonej przez Delegaturę NIK w Rzeszowie pozwala stwierdzić, iż w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które stanowiły pomoc publiczną, zasadniczo

powtarzały się uchybienia stwierdzone we wcześniejszym okresie przez Delegaturę w Poznaniu. Wskazywano więc m.in. na:

- a) zaniechania w zakresie występowania organu o uzupełnienie wniosku o ulgę w związku z brakami wynikającymi z niezłączenia dokumentów, o których mowa w art. 37 ust. 1, 2 i 5 u.p.p.p.;
- b) nieprawidłowości w wydawanych zaświadczeniach o pomocy *de minimis* polegające na zaniżeniu wartości udzielonej pomocy lub ich niewystawianiu;
- c) udzielanie pomocy *de minimis* przedsiębiorcom zagrożonym w rozumieniu „Wytycznych”;
- d) brak przytoczenia w treści decyzji powołanych w podstawie prawnej regulacji w postaci art. 67b § 1 pkt 2 o.p. lub brak powołania tych przepisów w podstawie prawnej decyzji.

Wśród nieprawidłowości dotyczących udzielania pomocy publicznej w formie ulg podatkowych ujawnionych przez Delegaturę NIK we Wrocławiu wskazano na uchybienia polegające na:

- a) stosowaniu po upływie okresu zwolnienia z uchwały każdego miesiąca umorzenia zaległości podatkowych wraz z odsetkami (11 decyzji) w ramach pomocy *de minimis*, gdy sytuacja finansowa podatnika wskazywała na to, że osiągał on zysk netto;
- b) udzielaniu pomocy *de minimis* w formie ulg w spłacie pomimo braku przedłożenia przez podatnika zaświadczeń o uzyskanej pomocy;
- c) braku weryfikacji, czy przedsiębiorca nie był w trudnej sytuacji ekonomicznej.

Jako przyczynę wskazanych wyżej nieprawidłowości w zakresie udzielania pomocy *de minimis* NIK wskazał niski poziom znajomości przepisów dotyczących zasad udzielania pomocy publicznej w urzędach gmin oraz problemy pracowników urzędów gmin z zakwalifikowaniem udzielonej pomocy do kategorii pomocy *de minimis*.

Generalnie na tle wyników kontroli podkreślić należy istotną rolę, jaką w praktyce gminnych organów podatkowych odgrywają ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych udzielane przedsiębiorcom. W tym kontekście szczególnie niepokojące są zasadnicze ułomności związane

z systemem udzielania tych ulg, które swój początek mają już w samej konstrukcji art. 67a o.p. Zasadnie bowiem zwrócono uwagę na wynikającą z uznaniowego charakteru tych ulg możliwość ich nadużywania poprzez dowolność w ocenie zaistnienia ustawowych przesłanek ich stosowania.

W dalszej kolejności podkreślić należy, iż wadliwa jest procedura udzielania ulg stanowiących pomoc publiczną. Uchybienia pojawiają się w tym zakresie, począwszy od momentu złożenia wniosku, poprzez prowadzone postępowanie, a na wydawaniu zaświadczeń oraz podawaniu do publicznej wiadomości informacji o ulgach i sprawozdawczości kończywszy. Przyczyn takiego stanu rzeczy należy upatrywać przede wszystkim w dużym stopniu skomplikowania regulacji prawnych dotyczących pomocy publicznej, a co za tym idzie – niezajomości tej problematyki przez pracowników urzędów gmin, co potwierdzają przedstawione we wcześniejszej części pracy badania ankietowe. Prowadzi to do wniosku, iż konieczne jest kształcenie pracowników urzędów gmin w tym aspekcie. Wydaje się jednak, biorąc pod uwagę dość długi okres objęty kontrolą NIK, że wraz z upływem czasu świadomość obowiązków związanych z udzielaniem pomocy publicznej przez gminy będzie rosła. Z czasem, co potwierdziły badania,⁶⁷ rośnie liczba przypadków udzielania pomocy publicznej w różnych formach, co świadczy o tym, że organy podatkowe mają coraz mniejsze obawy w tym zakresie. Zatem przypadki rażącego naruszania regulacji prawnych związanych z udzielaniem pomocy publicznej, które miały miejsce zaraz po akcesji Polski do Unii Europejskiej, wydaje się, że z biegiem czasu będą zanikały.

5.3. Preferencje w podatku rolnym stanowiące pomoc publiczną przyznawane w drodze decyzji organu podatkowego

W przypadku niektórych kategorii preferencji w podatku rolnym mamy do czynienia z sytuacją, w której po pierwsze przyznawane są one w drodze indywidualnej decyzji przez organ podatkowy, chociaż przesłanki materialnoprawne ich stosowania określa ustawa, a po drugie

67 Zob. rozważania w rozdziale 3.4.

mogą stanowić pomoc publiczną. Zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.p.p. pomoc publiczna przewidziana w akcie normatywnym, który uzależnia nabycie prawa do otrzymania pomocy wyłącznie od spełnienia przesłanek określonych w tym akcie, bez konieczności wydania decyzji lub zawarcia umowy, albo gdy wydawana decyzja jedynie potwierdza nabycie prawa, może być udzielana, jeżeli akt normatywny jest programem pomocowym zatwierdzonym przez Komisję zgodnie z art. 88 Traktatu WE⁶⁸ lub przewidującym udzielanie pomocy, której nie dotyczy obowiązek notyfikacji. Zasadniczo właśnie z taką sytuacją mamy do czynienia na gruncie podatku rolnego.

Podstawowym problemem, który aktualnie występuje na gruncie stosowania ulg i zwolnień w podatku rolnym jest brak wyraźnego zastrzeżenia, iż mogą stanowić one pomoc publiczną. Brak odpowiednich w tym zakresie zapisów ustawowych oczywiście nie oznacza, że pomoc publiczna w formie tych preferencji nie jest aktualnie udzielana. Zagadnienie to zostało już przedstawione w rozdziale 3.3. niniejszego opracowania, a w tym miejscu należy podkreślić, że problem ten zostanie rozwiązany po wejściu w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. nowelizacji ustawy o podatku rolnym.⁶⁹ Zgodnie z dodanym w art. 12 nowym ust. 12 oraz art. 13f u.p.r. zwolnienia i ulgi, o których mowa w:

- a) art. 12 ust. 1 pkt 4–6 i ust. 6, art. 13c i art. 13e stanowią pomoc *de minimis* w rolnictwie, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) Nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym (Dz.Urz. UE L 352 z 24.12.2013, str. 9);
- b) art. 12 ust. 2 pkt 5a, stanowi pomoc *de minimis*, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) Nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* (Dz.Urz. UE L 352 z 24.12.2013, str. 1);
- c) art. 13 stanowi pomoc na inwestycje w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne w gospodarstwach rolnych

68 Aktualnie jego odpowiednikiem jest art. 108 TFUE.

69 Ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1045).

powiązane z produkcją podstawową produktów rolnych zgodnie z warunkami ustanowionymi w rozporządzeniu Komisji (UE) Nr 702/2014 z dnia 25 czerwca 2014 r. uznającym niektóre kategorie pomocy w sektorach rolnym i leśnym oraz na obszarach wiejskich za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L 193 z 1.7.2014, str. 1) lub pomoc w ramach programu pomocowego notyfikowanego Komisji Europejskiej;

Odnosząc się do wprowadzonych zmian, należy zauważyć, iż z ich istoty wynika, że w sposób definitywny przesądzą o tym, że określone ulgi i zwolnienia stanowią pomoc publiczną, co nie wydaje się być sytuacją występującą w praktyce. Nie można bowiem wykluczyć przypadków, w których preferencje nie będą w ogóle stanowiły pomocy publicznej ze względu na fakt, iż nie będą spełnione wszystkie przesłanki, o których mowa w art. 107 ust. 1 TFUE. W szczególności w pewnym zakresie z pewnością będą z nich korzystały również podmioty, które prowadzą działalność rolniczą, ale nie może być ona kwalifikowana jako działalność gospodarcza.⁷⁰ Jeżeli bowiem rolnik wytwarza produkty rolne, przeznaczając je wyłącznie na własne potrzeby, nie powinien być uznany za podmiot prowadzący działalność gospodarczą. W tym przypadku nie zachodzi bowiem podstawowe kryterium uznania danego rodzaju działalności za działalność gospodarczą, polegające na oferowaniu towarów lub usług na rynku. **Z tego powodu w powołanych przepisach powinno się w trybie warunkowych wskazać, że jeżeli dana ulga lub zwolnienie stanowi pomoc publiczną, to jest ona udzielana w odpowiedniej formule.** Brak takiego zapisu, w mojej ocenie, nie zwalnia gminnych organów podatkowych wydających decyzje w sprawie ulg i zwolnień od obowiązku badania tego elementu stanu faktycznego sprawy. Mamy więc w tym przypadku do czynienia z sytuacją analogiczną jak przy ulgach w spłacie zobowiązań podatkowych. Ulgi i zwolnienia w podatku rolnym mogą:

- a) nie stanowić pomocy publicznej,
- b) stanowić pomoc *de minimis*, pomoc *de minimis* w rolnictwie lub pomoc stosowaną w oparciu o rozporządzenie Komisji (UE)

70 Zob. szerzej rozważania w rozdziale 2.2.

Nr 702/2014 z dnia 25 czerwca 2014 r. uznające niektóre kategorie pomocy w sektorach rolnym i leśnym oraz na obszarach wiejskich za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

Należy także podkreślić, iż sklasyfikowanie ulgi inwestycyjnej, o której mowa w art. 13 u.p.r., do kategorii pomocy publicznej udzielanej w oparciu o wskazane rozporządzenie Komisji Nr 702/2014 sugeruje, iż nie może być ona stosowana nie tylko w tych przypadkach, w których w ogóle nie stanowi pomocy publicznej, ale również jako inna niż wskazana forma pomocy publicznej. Oznaczałoby to, że ulga inwestycyjna nie mogłaby być stosowana w formule *de minimis*, z czym nie sposób się zgodzić. W mojej ocenie poczynione w odniesieniu do art. 13 u.p.r. zastrzeżenie nie wyklucza udzielenia w oparciu o ten przepis pomocy również w formule *de minimis*. Ostatecznie to wnioskodawca powinien wskazać, o jaki rodzaj pomocy się ubiega. Dla części z nich adekwatną formą będzie pomoc *de minimis*, chociaż zapewne dla większości, ze względu na stosunkowo niski limit tej pomocy, lepszym rozwiązaniem będzie skorzystanie z możliwości uzyskania pomocy na podstawie rozporządzenia Nr 702/2014. Formuła *de minimis* jest jednak jedyną możliwością skorzystania z ulgi inwestycyjnej przez tzw. duże przedsiębiorstwa rolne zatrudniające ponad 250 osób i o sumie bilansowej przekraczającej 43 mln euro, gdyż te podmioty wyłączono ze zgłoszonego Komisji Europejskiej programu pomocy obejmującego art. 13 i 13d u.p.r. Zatem tego rodzaju podmioty będą mogły uzyskać ulgę inwestycyjną dopiero po dokonaniu notyfikacji pomocy, a do tego czasu jedyną dostępną dla nich formułą jest pomoc *de minimis*.⁷¹

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, iż nie można jednak w jednoznacznie pozytywny sposób ocenić dokonanych w ustawie o podatku rolnym zmian. Literalna wykładnia nowych przepisów może bowiem prowadzić do konkluzji, których nie można zaakceptować w świetle podstawowych zasad udzielania pomocy publicznej, w szczególności udzielania w każdym przypadku ulg i zwolnień jako formy pomocy publicznej.

71 Zob. A. Szelągowska, *Zasady udzielania ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym w 2015 r. określone w zgłoszonym do Komisji Europejskiej programie pomocy SA.40223 (2014/XA)*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2015, nr 2.

Specyfika postępowania inicjowanego stosownym wnioskiem o przyznanie ulgi lub zwolnienia w podatku rolnym odnosi się do tożsamyh płaszczyzn jak w przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. W pierwszej kolejności należy więc podkreślić, iż postępowanie w tym przedmiocie może skutecznie wszcząć jedynie kompletny wniosek, o treści odpowiadającej wymogom wskazanym w art. 168 o.p. Powinny mu więc towarzyszyć również dokumenty, o których mowa w art. 37 u.p.p.p. W przypadku pomocy *de minimis* będą to zaświadczenia lub oświadczenie, a także informacje, o których mowa w art. 37 ust. 2 u.p.p.p. Jeżeli natomiast wnioskodawca będzie ubiegał się o ulgę inwestycyjną, a więc pomoc zasadniczo w formule innej niż *de minimis*, zgodnie z ust. 5 powołanego przepisu zobowiązany jest do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o jej udzielenie, informacji dotyczących wnioskodawcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz informacji o otrzymanej pomocy publicznej, zawierających w szczególności wskazanie dnia i podstawy prawnej jej udzielenia, formy i przeznaczenia albo oświadczenia o nieotrzymaniu pomocy.

W toku prowadzonego postępowania w pierwszej kolejności organ podatkowy powinien zweryfikować, czy wnioskodawca jest w ogóle przedsiębiorcą (oferuje na rynku towary lub usługi), a następnie przy pozytywnej odpowiedzi na to pytanie, czy spełnione są warunki określone w art. 107 ust. 1 TFUE, gdyż jedynie wsparcie spełniające te warunki stanowi pomoc publiczną. W praktyce organ podatkowy powinien ustalić takie elementy stanu faktycznego, jak np.:

- rodzaj prowadzonego gospodarstwa (np. czy jest to działalność hodowlana);
- wielkość gospodarstwa rolnego (np. czy jego powierzchnia umożliwia prowadzenie produkcji na sprzedaż);
- rodzaj produkcji rolnej (np. czy produkty rolne mogą znajdować odbiorców zagranicznych);
- wielkość produkcji rolnej (np. czy gospodarstwo produkuje w ilościach uzasadniających zbywanie płodów, czy też na własne potrzeby);
- lokalizacja (np. bliskość granicy Unii Europejskiej);

- kategorii osób nabywających produkty rolne (np. czy są to obywatele Unii Europejskiej).⁷²

Jeżeli z uzyskanych informacji organ podatkowy wywiedzie, że zakres prowadzonej działalności rolniczej ogranicza się wyłącznie do produkcji na własne potrzeby (brak sprzedaży), to można uznać, iż przyznanie ulgi lub zwolnienia w ogóle nie stanowi pomocy publicznej. Całe postępowanie zakończy się więc po prostu wydaniem rozstrzygnięcia w sprawie, bez żadnych dodatkowych obowiązków i ograniczeń wynikających z przepisów dotyczących pomocy publicznej.

W toku prowadzonego postępowania pierwszorzędną kwestią jest ustalenie istnienia przesłanek stosowania danej preferencji. Tak jak w przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych pozbawione sensu jest analizowanie dopuszczalności udzielenia pomocy publicznej przy stwierdzeniu, iż nie występuje ważny interes podatnika lub interes publiczny, tak w zakresie ulg i zwolnień w podatku rolnym, skoro nie zachodzą określone ustawowo przesłanki ich stosowania, nie może dojść do udzielenia pomocy. W związku z tym stwierdzenie, np. że wydatki poniesione na modernizację budynków inwentarskich sfinansowano w całości ze środków publicznych, oznacza, że nie jest już konieczne w uzasadnieniu decyzji odmawiającej udzielenia ulgi odnoszenie się do kwestii z zakresu pomocy publicznej. Z kolei ustalenie, iż ulga lub zwolnienie w świetle warunków określonych w ustawie o podatku rolnym mogą być stosowane, obliguje organ podatkowy do analizy dopuszczalności udzielenia pomocy w kontekście przepisów o pomocy publicznej. W tym zakresie należy zwrócić uwagę na pewne wątpliwości, które związane są z niedostosowaniem przepisów ustawy o podatku rolnym do zasad udzielania pomocy publicznej. Mam tu na myśli zasady udzielania bardzo popularnego zwolnienia, a następnie ulgi związanych z nabyciem gruntów na utworzenie lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa rolnego. Pomoc w tej formie udzielana jest w formule *de minimis*, co mając na uwadze konstrukcję preferencji, może prowadzić do powstania istotnych wątpliwości związanych z jej stosowaniem.

Na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r. zwalnia się z podatku rolnego grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego

⁷² Zob. J. Burzyński, *Ułgi i zwolnienia ustawowe...*, *op. cit.*, s. 53-54.

lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha. Okres zwolnienia liczy się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawarto umowę sprzedaży gruntów lub prawa wieczystego użytkowania, ustanowiono prawo wieczystego użytkowania gruntów lub objęto grunty w trwale zagospodarowanie w drodze umowy (art. 12 ust. 3 u.p.r.). Po upływie okresu zwolnienia stosuje się ulgę w podatku rolnym, polegającą na obniżeniu podatku w pierwszym roku o 75% i w drugim roku o 50%. Ta ulga również wymaga wydania decyzji przez organ podatkowy (art. 13d ust. 1 u.p.r.). Z powyższego wynika, iż podstawą do udzielenia zwolnienia, jak i ulgi jest wydana na wniosek podatnika decyzja organu podatkowego. W takim przypadku, jak stanowi art. 2 pkt 11 u.p.p.p., za dzień udzielenia pomocy należy uznać dzień, w którym podmiot ubiegający się o pomoc publiczną nabył prawo do otrzymania tej pomocy, a więc dzień wydania decyzji. Już w momencie wydania decyzji organ podatkowy, dysponując zaświadczeniami lub oświadczeniami podatnika oraz informacjami niezbędnymi do udzielenia pomocy, powinien określić dopuszczalność jej udzielenia w ramach formuły *de minimis*.

Ustawa o podatku rolnym jednoznacznie wskazuje okres zwolnienia – 5 lat oraz będący konsekwencją jego zastosowania okres ulgi – 2 lata. Tych okresów organ podatkowy nie może modyfikować. Innymi słowy, wydając decyzję, organ podatkowy rozstrzyga o udzieleniu zwolnienia na 5 lat i/lub ulgi na 2 lata albo odmawia ich udzielenia. Nie ma on bowiem kompetencji do przyznania ulgi na okres krótszy lub dłuższy. Wskazane terminy są sztywne w tym znaczeniu, iż nie wskazuje się w ustawie, iż preferencje nie mogą być stosowane krócej niż 5 czy 2 lata, a dokładnie 5 oraz 2 lata. Z tego wywieść należy, iż w momencie wydania decyzji w sprawie zwolnienia lub ulgi organ podatkowy weryfikuje poziom pomocy *de minimis*, który uprawnia do skorzystania z preferencji i jeżeli stwierdzi, że wartość pomocy udzielanej oraz tej, którą wnioskodawca otrzymał w okresie dwóch lat podatkowych poprzedzających złożenie wniosku, przekracza równowartość 15.000 euro, pomoc nie może być udzielona. Nie jest więc możliwe udzielenie zwolnienia do wskazanej kwoty, np. na 3,5 roku. W tym aspekcie nie jest możliwe ograniczenie okresu zwolnienia czy też stosowania ulgi w taki sposób, aby nie przekroczono pułapu pomocy *de minimis*.

Należy jednak zauważyć, iż nie jest obowiązkiem podatnika jednocześnie wnioskowanie o zwolnienie oraz ulgę z art. 12 ust 6 u.p.r. Zatem w przypadku, gdy wartość zwolnienia uprawniałaby go do uzyskania pomocy *de minimis*, może on złożyć jedynie wniosek o to zwolnienie. Następnie może złożyć wniosek o ulgę, dla której limit pomocy *de minimis* jest liczony odrębnie. Nie można wykluczyć więc, iż składając nowy wniosek po kilku latach od uzyskania zwolnienia, obliczona pomoc nie przekroczy pułapu 15.000 euro i ulga będzie mogła być mu udzielona. Ponieważ, zgodnie z art. 13d ust. 3 u.p.r., zwolnienia i ulgi udzielone na wniosek podatnika stosuje się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu złożenia wniosku, w celu ciągłości korzystania z preferencji zasadne jest złożenie wniosku o ulgę w ostatnim miesiącu korzystania ze zwolnienia.⁷³

Należy też dopuścić sytuacje, w których ze względu na potencjalną możliwość przekroczenia limitu pomocy *de minimis* podatnik w toku prowadzonego postępowania zmodyfikuje swój wniosek w ten sposób, iż wyodrębni z arealu nabytych gruntów taką powierzchnię, która będzie mogła być objęta pomocą.⁷⁴ Takie działanie, polegające na zastosowaniu preferencji jedynie w odniesieniu do części gruntów objętych pierwotnym wnioskiem, możliwe jest jednak wyłącznie z inicjatywy wnioskodawcy. Nie narusza ono ustawowej zasady, wedle której zwolnienie przyznaje się na okres 5 lat.

Na tle powyższego należy więc stwierdzić, iż przy udzielaniu zwolnień oraz ulg w podatku rolnym organ podatkowy jest związany granicami złożonego mu wniosku. W przeciwieństwie do ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które pozwalają np. na umorzenie jedynie części zaległości podatkowej, podczas gdy wniosek dotyczył jej w całości, ustawa o podatku rolnym w sztywny sposób definiuje okresy stosowania zwolnienia z tytułu nabycia gruntów, a następnie związanej z nim ulgi. Organ podatkowy nie jest zatem uprawniony do modyfikacji tego okresu w zależności od pozostałego do wykorzystania limitu pomocy *de minimis*. Również podatnik nie może tego okresu modyfikować. W konsekwencji jedynym rozwiązaniem sytuacji, w której w przypadku nabycia gruntów

73 R. Zenc, R. Dowgier, *Podatkowa pomoc...*, *op. cit.*, s. 247-248.

74 Zob. szerzej B. Pahl, *Zwolnienie i ulga z tytułu nabycia gruntów rolnych a pomoc publiczna w rolnictwie*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2015, nr 6.

wartość pomocy liczonej za okres 5 lat, a następnie wartość udzielanej po zwolnieniu 2-letniej ulgi przekraczałyby poziom dopuszczalnej pomocy *de minimis*, jest ograniczenie żądania do takiej powierzchni gruntów, która umożliwi udzielenie pomocy albo też złożenie odrębnie najpierw wniosku o zwolnienie, a w dalszej kolejności o ulgę podatkową.

Decyzja w sprawie udzielenia zwolnienia lub ulgi w podatku rolnym powinna w swej treści odpowiadać wymogom stawianym przez art. 210 o.p. i w tym zakresie należy odesłać do uwag poczynionych na tle decyzji w sprawie ulg w spłacie, zarówno co do wskazania podstawy prawnej, jak i elementów uzasadnienia faktycznego oraz prawnego decyzji. Należy jednak podkreślić, iż w odniesieniu do decyzji wydawanych na podstawie ustawy o podatku rolnym może znaleźć zastosowanie wyjątek, o którym mowa w art. 210 § 5 o.p. Zgodnie z tym przepisem można odstąpić od uzasadnienia decyzji, gdy uwzględnia ona w całości żądanie strony. W praktyce jednak, ponieważ ten przepis ma charakter uznaniowy (organ może odstąpić), należałoby postulować, aby wobec skomplikowanych warunków udzielania pomocy publicznej jednak nie rezygnować z uzasadnienia decyzji, nawet wtedy gdy w całości jest ona zgodna z wnioskiem strony.

Kończąc, należy też podkreślić, iż w tych przypadkach, w których decyzja w sprawie ulgi lub zwolnienia podatkowego w zakresie podatku rolnego stanowi podstawę udzielenia pomocy *de minimis*⁷⁵ lub pomocy *de minimis* w rolnictwie, może ona zawierać elementy zaświadczenia o udzielonej pomocy zgodne z zakresem danych określonych w § 3 oraz 3a rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie. Również na tym tle powstają problemy zasygnalizowane we wcześniejszej części opracowania dotyczącej ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

75 Taka sytuacja wyjątkowo może zachodzić w odniesieniu do zwolnienia, o którym mowa w art. 12 ust. 2 pkt 5a u.p.r.

Rozdział 6.

ZWROT POMOCY W FORMIE PREFERENCJI PODATKOWYCH UZYSKANEJ Z NARUSZENIEM PRZEPISÓW DOTYCZĄCYCH POMOCY PUBLICZNEJ

6.1. Uwagi ogólne

Preferencje w zakresie podatków i opłat lokalnych, które stanowią formę udzielania pomocy publicznej, znajdują swoje umocowanie albo w aktach normatywnych (ustawy, uchwały), albo w decyzjach administracyjnych. Przedstawione we wcześniejszych częściach opracowania aspekty oddziaływania regulacji z zakresu pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego prowadzą do wniosku, iż mogą one przesądzać o wadliwości aktu, który jest źródłem udzielonej pomocy. Wadliwość ta może mieć przy tym różny charakter. Można mówić o wadliwości pierwotnej, kiedy to dany akt już w momencie jego uchwalenia lub wydania obciążony jest wadą prawną polegającą na naruszeniu określonych prawem standardów. W szczególności chodzi tu o wymogi formalne określone zarówno w przepisach unijnych (obowiązek notyfikacji), jak i krajowych (obowiązek zgłoszenia lub zaopiniowania projektu przez Prezesa UOKiK czy też ministra właściwego do spraw rolnictwa). Możliwe są też sytuacje, w których dochodzi do naruszenia materialnoprawnych przesłanek udzielenia pomocy, które warunkują jej wyłączenie spod obowiązku notyfikacji. Z sytuacją taką możemy mieć do czynienia, gdy np. przy podjęciu uchwały rady gminy w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości w ramach wyłączeń grupowych narusza się warunki stosowania tych wyłączeń określone czy to

w przepisach unijnych (rozporządzenie Komisji Nr 651/2014), czy też krajowych (rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r.).

Z kolei o wadliwości mającej wtórny charakter można mówić wtedy, gdy podjęty akt stanowiący podstawę udzielenia pomocy był w momencie jego wydania prawidłowy, ale następnie, np. ze względu na zmianę prawa unijnego, stał się wadliwy. Sytuacje takie mogą występować zwłaszcza w przypadku istotnych zmian w zasadach udzielania pomocy, co nie zostaje uwzględnione w zmianie prawodawstwa krajowego.

Pomoc uzyskana na podstawie aktu, który narusza reguły udzielania pomocy publicznej, nie powinna być udzielana. Może być ona uznana za pomoc nielegalną,¹ którą to sytuację należy odnosić zasadniczo do dwóch przypadków:

- a) pomocy, co do której Komisja wydała decyzję o jej niezgodności ze wspólnym rynkiem (tzw. decyzję negatywną),
- b) pomocy, która została wprowadzona w życie bez notyfikacji Komisji bądź co do której toczy się jeszcze przed Komisją postępowanie notyfikacyjne.²

Dodatkową kategorię pomocy nielegalnej można wyróżnić na gruncie rozporządzenia Rady Nr 2015/1589, w którym definiuje się też pomoc świadczoną niezgodnie z przeznaczeniem, którą wprawdzie uprzednio Komisja uznała za zgodną ze wspólnym rynkiem, ale beneficjent wykorzystał ją niezgodnie z przeznaczeniem.

Zwrot nielegalnej pomocy może mieć miejsce na podstawie decyzji wydanej przez Komisję Europejską, nakazującą windykację pomocy, która jest najczęściej konsekwencją wcześniejszej decyzji o uznaniu pomocy za niezgodną ze wspólnym rynkiem. O ile jednak uprawnienie do oceny, czy pomoc jest zgodna ze wspólnym rynkiem, przysługuje

1 W literaturze przedmiotu można się spotkać także z pojęciem pomocy bezprawnej – zob. M. Kalinowski, A. Zalański, *Pomoc podatkowa państwa w Unii Europejskiej* (2), „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 12.

2 Zob. M. Szpunar, *Zasady zwrotu pomocy państwa w świetle ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2007, nr 6. Z art. 108 ust. 3 TFUE wywodzi się tzw. klauzulę *standstill*, przez którą należy rozumieć obowiązek powstrzymania się przez państwo członkowskie od wprowadzania w życie projektowanych środków, dopóki procedura notyfikacji nie zostanie zakończona – zob. szeszej. B. Kurcz, *Komentarz do art. 108*, (w:) A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu ...*, op. cit. s. 473.

wyłącznie Komisji Europejskiej, o tyle stwierdzenie, że pomoc została udzielona bezprawnie, z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE, może mieć miejsce także na poziomie krajowym. Taka sytuacja może być więc ujawniona zarówno przez organ udzielający pomocy, jak i przez organy nadzoru czy sądy krajowe.³ Dodatkowo przy windykacji wskazanych kategorii pomocy ma znaczenie, czy podstawą jej udzielenia była decyzja, czy akt normatywny oraz w trybie jakiej procedury będzie ona prowadzona. Wszystko to sprawia, że analizowana problematyka jest szczególnie skomplikowana i wymaga wnikliwej analizy. **Już w tym miejscu należy natomiast zauważyć, iż w istocie polskie regulacje prawne odnoszą się jedynie do sytuacji, w których nielegalność pomocy została stwierdzona decyzją Komisji nakazującą jej windykację.**⁴

6.2. Zwrot pomocy w oparciu o decyzję Komisji Europejskiej

Na podstawie art. 108 ust. 1 TFUE Komisja we współpracy z państwami członkowskimi stale bada systemy udzielania pomocy publicznej. Ochrona konkurencji leży bowiem w interesie tych wszystkich podmiotów. Z tego względu obowiązki obu stron są obowiązkami dzielonymi (*shared responsibilities*). Do zadań Komisji należy ocena pomocy pod kątem jej zgodności ze wspólnym rynkiem, ale jeżeli takowa nie występuje, państwo członkowskie musi zapewnić jej zwrot wg reguł właściwych dla prawa krajowego.

Na wstępie rozważań należy podkreślić, iż w zakresie decyzji nakazujących zwrot pomocy, których adresatem była Polska, było ich niewiele. Na dzień 1 sierpnia 2015 r. było to zaledwie 6 decyzji,⁵ w tym cztery wskazywały na obowiązek zwrotu pomocy uzyskanej na restrukturyzację udzielonej m.in. w formie preferencji podatkowych (umorzona zaległości w zakresie podatku do nieruchomości oraz odroczenie

3 Zob. szerzej J. Flynn QC, *The Role of National Courts*, (w:) A. Biondi, P. Eeckhout, J. Flynn (red.), *The Law of State Aid in the European Union*, Oxford 2005, s. 323-335 oraz P. Grespan, *The role of national courts*, (w:) W. Mederer, N. Pesaresi, M. van Hoof, *EU Competition Law*, vol. IV, *State Aid*, Book One, leuven 2008, s. 629-646.

4 M. Szpunar, *Zasady zwrotu...*, *op. cit.*

5 Decyzje te dostępne są na stronie UOKiK: https://uokik.gov.pl/informacje_o_decyzjach_komisji_europejskiej2.php

terminu płatności). Były to decyzje dotyczące: Huty Częstochowa S.A.,⁶ producenta stali Grupy Technologie Buczek,⁷ Stoczni Gdynia⁸ oraz Stoczni Szczecin.⁹ Na tle powyższego stwierdzić należy, iż tak mała liczba decyzji nie może świadczyć o tym, że w Polsce nie występuje większa ilość przypadków nielegalnej pomocy, zwłaszcza udzielanej z naruszeniem obowiązku notyfikacji, szczególnie gdy brać pod uwagę ilość podejmowanych przez rady gmin uchwał wprowadzających preferencje podatkowe. Mając na uwadze wymiar finansowy decyzji w sprawie zwrotu, w których w związku z restrukturyzacją pomoc udzielana była w dużej wysokości i w różnych formach, można postawić tezę, iż Komisja nie posiadała po prostu informacji dotyczących innych przypadków nielegalnej pomocy. Procedura dotycząca badania pomocy przyznanej bezprawnie podejmowana jest przez Komisję na podstawie pochodzących z niezależnych źródeł informacji i ktoś musi jej takie informacje przekazać.¹⁰ Komisja nie monitoruje więc w szczególności sposób udzielania pomocy w państwach członkowskich, gdyż te są samodzielnie do tego zobowiązane. Tymczasem w polskich warunkach nietrudno jest sprawdzić w archiwalnych Dziennikach Urzędowych Województw, iż po akcesji do UE funkcjonowało wiele uchwał rad gmin podjętych jeszcze przed tym wydarzeniem, które przewidywały preferencje stanowiące pomoc publiczną, a które nie zostały zgodnie z właściwą procedurą zgłoszone do Komisji Europejskiej.¹¹ W obowiązujących przed akcesją regulacjach ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców sformułowano zasadę, wedle której „Udzielanie pomocy jest niedopuszczalne, chyba że pomoc ta jest udzielana zgodnie z warunkami określonymi w niniejszej ustawie lub w ratyfikowanych umowach międzynarodowych regu-

6 Decyzja Komisji z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie pomocy państwa nr C 20/04 (ex NN 25/04) na rzecz Huty Częstochowa S.A. (Dz.Urz. UE L 366 z 21.12.2006).

7 Decyzja Komisji z dnia 23 października 2007 r. w sprawie pomocy państwa nr C 23/2006 (ex NN 35/2006) udzielonej przez Polskę na rzecz producenta stali Grupy Technologie Buczek.

8 Decyzja Komisji z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie pomocy państwa C 17/05 (ex N 194/05 i PL 34/04) udzielonej przez Polskę Stoczni Gdynia (Dz.Urz.UE L 33 z 4.2.2010).

9 Decyzja Komisji z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie pomocy państwa C 19/05 (ex N 203/05) udzielonej przez Polskę dla Stoczni Szczecińskiej (Dz.Urz. UE L 5 z 8.1.2010).

10 Art. 10 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE) Nr 569/1999.

11 Przykładem jest uchwała Nr XV/102/03 Rady Gminy Strzałkowo z dnia 30 grudnia 2003 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Dz.Urz. Woj. Wielkopolskiego 2004 , Nr 47, poz. 1094) opisana w uzasadnieniu wyroku WSA w Poznaniu z dnia 9 listopada 2006 r. (I SA/Po 107/06), Lex nr 945954.

lujących udzielanie pomocy, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, w szczególności w Układzie Europejskim ustanawiającym stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską, z jednej strony, a Wspólnotami Europejskimi i ich Państwami Członkowskimi, z drugiej strony, sporządzonym w Brukseli dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 11, poz. 38, z 1995 r. Nr 63, poz. 324, z 1997 r. Nr 104, poz. 662 oraz z 1999 r. Nr 30, poz. 288 i Nr 57, poz. 616)". Z kolei ustawa pomocowa z 2004 r. w art. 3 odnosiła się do bezpośrednio stosowanych przepisów prawa Unii Europejskiej, wskazując, że „Zasady dopuszczalności udzielania pomocy publicznej określają przepisy art. 16, art. 36, art. 73 oraz art. 86-89 Traktatu WE". Art. 87 ust. 1 Traktatu WE (obecnie art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej) stanowił, że „Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi”.

W związku z powyższym pomoc realizowana po akcesji Polski do UE na podstawie uchwał podjętych i stosowanych po tej dacie mogła być uznana za istniejącą, a więc niewymagającą notyfikacji, pod warunkiem uznania jej za taką w trybie przewidzianym w ust. 1 i 2 pkt 3 Załącznika IV do Aktu Przystąpienia,¹² co oznaczało ujęcie jej w wykazie środków pomocowych przedłożonym Komisji Europejskiej. Dodatkowo Komisja nie powinna od tak wykazanej pomocy wnieść sprzeciwu, na co miała prawo w ciągu 3 miesięcy od dnia otrzymania kompletnej informacji dotyczącej tego środka pomocowego. Pomoc zgłoszona Komisji mogła być udzielana bez notyfikowania przez okres 3 lat, a więc do 1 maja 2007 r. Po tej dacie, podobnie jak w przypadku nieujęcia pomocy w wykazie przedłożonym Komisji, pomoc udzielana na podstawie uchwały stanowiła nową pomoc w rozumieniu art. 1 lit. c) rozporządzenia Rady (UE) Nr 2015/1589, a zatem podlegającą procedurze notyfikacji.

12 Akt dotyczący warunków przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w Traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.Ur. UE L 236 z 23.09.2003).

Zatem pomoc na podstawie uchwał rad gmin podjętych przed akcesją i nieujęta w wykazie przekazanym do zatwierdzenia Komisji nie powinna być udzielana. Gdyby więc Komisja miała informacje na ten temat, mogłaby podjąć procedurę związaną z wydaniem decyzji nakazującej jej windykację. **Należałoby postulować, aby tego rodzaju przypadki były jednak identyfikowane już na poziomie krajowym, co umożliwiłoby ich wyeliminowanie i nie naraziłoby beneficjentów na zwrot nielegalnej pomocy, a podmiotów jej udzielających na dochodzenie zwrotu. Kluczową rolę w tym zakresie powinien pełnić Prezes UOKiK.**

Zasady związane z wydaniem i wykonaniem decyzji Komisji nakazującej zwrot pomocy reguluje aktualnie rozporządzenie Rady Nr 2015/1589 ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej,¹³ a także przepisy krajowe, tj. art. 25-28 u.p.p.p. Szczegółowe rozwiązania w we wskazanym zakresie zawierają także: Zawiadomienie Komisji – Zapewnienie skutecznego wykonania decyzji Komisji nakazujących państwu członkowskim odzyskanie pomocy przyznanej bezprawnie i niezgodnej ze wspólnym rynkiem¹⁴ oraz Komunikat Komisji w sprawie egzekwowania prawa dotyczącego pomocy państwa przez sądy krajowe.¹⁵

Zgodnie z art. 16 ust. 1 powołanego rozporządzenia, w przypadku gdy Komisja podejmie decyzję negatywną w sprawach pomocy niezgodnej z prawem (decyzję o windykacji), państwa członkowskie zobowiązane są do podjęcia wszelkich koniecznych środków w celu windykacji pomocy od beneficjenta. Dla zachowania spójności pomocy państwa decyzje Komisji o windykacji muszą być wykonywane bezzwłocznie i skutecznie.¹⁶ Wyjątkowo pomoc nie podlega zwrotowi, o ile stanowiłoby to naruszenie ogólnych zasad prawa UE. W tym zakresie wskazuje się, iż sytuacja taka może mieć uzasadnienie w zasadzie ochrony uzasadnionych oczekiwań (*legitimate expectations*) oraz zasadzie pewności prawnej (*legal cer-*

13 Zastąpiło ono rozporządzenie Rady (WE) Nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE – zob. szerzej A. Sinnaeve, *State aid procedures: developments since the entry into force of the procedural regulation*, „Common Market Law Review” 2007, vol. 44, no 4, s. 965-1033.

14 Dz.Urz. UE C 272 z 15.11.2007.

15 Dz.Urz. UE C 85 z 9.4.2009.

16 Pkt 3 Zawiadomienia Komisji.

tainty), a także wynikać z przedawnienia prawa do windykacji bezprawnej pomocy czy też być związana z „absolutną (całkowitą) niemożnością jej wyegzekwowania”.¹⁷

W zakresie wykonania dyspozycji art. 16 rozporządzenia proceduralnego obowiązuje także zasada lojalnej współpracy, która zobowiązuje państwa członkowskie do podejmowania wszelkich środków, w tym stanowienia prawa o odpowiedniej treści, w celu realizacji wynikających z prawa pierwotnego oraz wtórnego UE zobowiązań. Do przeprowadzenia windykacji pomocy zobowiązane jest państwo członkowskie, ale pod pojęciem „państwo” należy rozumieć każdy organ państwowy, w tym także sądy.¹⁸ Obowiązuje zasada, wedle której za windykację pomocy odpowiedzialny jest podmiot, który jej udzielił.

Decyzja o windykacji skierowana jest do państwa członkowskiego, a nie beneficjenta pomocy, ale powinno się w niej wskazać przedsiębiorstwo, od którego żąda się zwrotu.¹⁹ Ponadto adresatem decyzji jest państwo członkowskie również wtedy, gdy pomoc nielegalna dotyczy obszaru jedynie jego części, a więc np. regionu.²⁰ W polskiej praktyce oznacza to, że w przypadku nielegalnej pomocy udzielonej przez gminy nakaz zwrotu takiej pomocy adresowany jest przez Komisję nie do gminy, ale do Polski. Natomiast zarówno gmina, jak i beneficjent pomocy uzyskują kopię takiej decyzji w oparciu o art. 26 u.p.p.p.

Zasadniczo decyzja powinna wskazywać kwotę podlegającą zwrotowi, ale jeżeli nie jest to możliwe, to istotne jest zawarcie w niej odpowiednich informacji umożliwiających państwu członkowskiemu określenie tej kwoty. Windykowana pomoc obejmuje również odsetki naliczane wg właściwej stopy ustalonej wg metodologii wskazanej przez Komisję w Komunikacie Komisji w sprawie zmiany metody ustalania stóp referencyjnych i dyskontowych.²¹ Istotne jest też to, iż zgodnie z art. 11 rozporządzenia Nr 749/2004 naliczane od kwoty bezprawnej

17 Zob. szerzej M. Koška, *Co cesarskie cesarzowi... Zwrot pomocy państwa*, (w:) *Pomoc państwa. Wybrane zagadnienia*, B. Kurcz (red.), Warszawa 2009, s. 333-335.

18 Wyrok TS z dnia 21 maja 1987 r. w sprawie C-249/85 Albako przeciwko BALM, Zb. Orz. 1987, s. 2345.

19 Wyrok SPI z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie T-110/01 Vedial przeciwko OHMI-France Distribution (HUBERT), Zb. Orz. 2002, s. II-5275.

20 Zob. B. Kurcz, *Komentarz do art. 108*, (w:) A. Wróbel (red.), *Traktat...*, op. cit., s. 458.

21 Dz.Urz. UE C 14 z 19.1.2008.

pomocy odsetki są corocznie kapitalizowane i w kolejnym roku odsetki nalicza się również od tych odsetek. Ma to zapewnić wyrównanie korzyści finansowej, jaka wynika z dostępności danych środków przez określony czas oraz z faktu, że beneficjent otrzymał ją nieodpłatnie.²² W decyzji wskazuje się także terminy jej wykonania, przy czym w pierwszym (upływa po dwóch miesiącach od dnia wejścia decyzji w życie) państwo członkowskie musi poinformować Komisję o planowanych lub podjętych środkach, a w drugim (po czterech miesiącach od dnia wejścia w życie decyzji) decyzja musi być wykonana.²³

Podstawową kwestią jest to, iż decyzje Komisji nie są adresowane bezpośrednio do beneficjenta, a zatem nie mogą stanowić wobec niego bezpośredniej podstawy do egzekwowania pomocy. Windykacja pomocy nielegalnej odbywa się bowiem zasadniczo w oparciu o przepisy krajowe.²⁴ Art. 16 ust. 3 rozporządzenia Rady Nr 2015/1589 zobowiązuje państwa członkowskie do podjęcia wszelkich koniecznych środków w celu windykacji pomocy od beneficjenta. Zatem przepisy krajowe, w myśl zasady skuteczności oraz lojalności, powinny być takie, aby decyzje Komisji mogły być wykonane.²⁵ W tym zakresie obowiązują więc pewne ograniczenia autonomii proceduralnej państw członkowskich, które polegają na tym, iż:

- a) przy dochodzeniu roszczeń wynikających z prawa unijnego nie mogą obowiązywać mniej korzystne uregulowania niż w przypadku porównywalnych roszczeń opartych na prawie krajowym;
- b) zastosowanie krajowych przepisów proceduralnych nie może skutkować tym, że dochodzenie roszczeń będzie oparte na prawie unijnym i nadmiernie utrudnione lub praktycznie niemożliwe.²⁶

Jak ta kwestia wygląda w polskim systemie prawnym? Wspomniano już, że decyzja Komisji jest podstawą do podjęcia działań przez podmioty krajowe, których efektem ma być zwrot nielegalnej pomocy. W tym za-

22 Wyrok SPI z dnia 8 czerwca 1995 r. w sprawie T-459/93 Siemens przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1995, s. II-1675.

23 Pkt 42 Zawiadomienia Komisji – zob. również C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, wyd. II, Oxford 2009, s. 417-418.

24 *Ibidem*.

25 Zob. P. F. Nemitz (red.), *The Effective Application of EU State Aid Procedures. The Role of National Law and Practice*, Alphen aan den Rijn 2007, s. 40.

26 Por. M. Szpunar, *Zasady zwrotu...*, *op. cit.*

kresie znajdują zastosowanie regulacje rozdziału 4 u.p.p.p. Ograniczając rozważania, ze względu na publicznoprawny charakter prawa podatkowego, do sytuacji, w której pomoc w formie preferencji podatkowych udzielana jest na podstawie aktu normatywnego (ustawy lub uchwały) albo też indywidualnej decyzji,²⁷ należy przede wszystkim wskazać, iż **art. 27 ust. 1 u.p.p.p. zupełnie pomija problematykę bezprawnej pomocy udzielanej na podstawie tej pierwszej kategorii aktów**. Odnosi się on bowiem wyłącznie do pomocy udzielanej na podstawie decyzji lub umowy. Wydaje się, iż taki stan rzeczy wynika z uwzględnienia bezpośredniego skutku art. 108 ust. 3 TFUE oraz zasady pierwszeństwa prawa unijnego. W konsekwencji, jeżeli przepisy prawa państwa członkowskiego są sprzeczne z bezpośrednio skutecznymi przepisami prawa unijnego, wówczas taką kolizję należy rozstrzygnąć zgodnie z zasadą pierwszeństwa. Oznacza to, że nie jest możliwe stosowanie krajowych aktów prawnych, które stanowią podstawę udzielania pomocy publicznej, o ile stwierdzi się, że zostały one podjęte z naruszeniem obowiązku notyfikacji wynikającego z art. 108 ust. 3 TFUE.²⁸

Zatem w przypadku stwierdzenia, iż uchwała rady gminy czy przepis ustawy stanowiące podstawę udzielania pomocy publicznej wprowadzono do krajowego porządku prawnego z naruszeniem obowiązku notyfikacji, należy przyjąć, iż pomoc na ich podstawie nie może być udzielana. Nie wymaga to przy tym ich derogacji z krajowego systemu prawnego, albowiem pominięcie ich stosowania opiera się właśnie na istnieniu kolizji pomiędzy obowiązującym prawem krajowym, a unijnym. Oczywiście jest jednak, iż stwierdzenie takiej niezgodności powinno za sobą pociągać zmiany w ustawodawstwie krajowym.

Zasada pierwszeństwa stosowania prawa unijnego, we wskazanym wymiarze, odnosi się do kolizji norm prawnych. Nie jest ona natomiast stosowana w przypadku decyzji czy umów. Jak się wydaje z tego powodu w art. 27 ust. 1 u.p.p.p. odniesiono się do problematyki zwrotu pomocy w sytuacji, gdy pomoc, której dotyczy decyzja Komisji udzielona była na podstawie decyzji lub umowy, przy czym ze względu na publiczno-

27 Uzasadnia to pozostawienie poza zakresem rozważań pomocy udzielanej w oparciu o umowy, a więc akty o charakterze cywilnoprawnym.

28 Zobacz szerzej rozważania w rozdziale 2.2. oraz S. Dudzik, *Bezpośrednia skuteczność...*, op. cit.

prawny charakter prawa podatkowego kwestia umów nie ma w tym zakresie znaczenia.

Zgodnie z art. 27 ust. 1 pkt 1 u.p.p.p. w przypadku wydania przez Komisję decyzji o windykacji, jeżeli pomoc była udzielona na podstawie decyzji, to organ który, wydał decyzję, może ją:

- a) uchylić albo zmienić również bez zgody stron, lub
- b) nakazać zwrot udzielonej pomocy.

W dalszej części przepisu wskazuje się, iż w takich przypadkach nie stosuje się przepisu art. 253a § 3 i art. 256 o.p., co oznacza, że po uchyleniu lub zmianie może być wydana decyzja na niekorzyść strony oraz że tego rodzaju tryby mogą być stosowane bezterminowo, albowiem nie ma tutaj zastosowania 5-letnie ograniczenie.

Z powyższymi przepisami koresponduje art. 22 ust. 1 oraz 23 ust. 2 u.p.p.p., wedle których po otrzymaniu przez Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa decyzji nakazującej windykację pomocy, informuje on właściwy podmiot, przekazując mu kopię tej decyzji. Po jej otrzymaniu podmiot, który udzielił pomocy, niezwłocznie wydaje decyzję o zwrocie pomocy.

Wskazane regulacje powinny być analizowane z uwzględnieniem podstawowych zasad zwrotu udzielonej pomocy: zasady autonomii proceduralnej państwa członkowskiego, zasady lojalnej współpracy oraz zasady terminowości i skuteczności podejmowanych działań. Punktem wyjścia do dalszych rozważań powinny być założenia, że trudności natury prawnej nie mogą prowadzić do niemożności wyegzekwowania zwrotu nielegalnej pomocy²⁹ oraz iż przepisy unijne wiążą w całość i są bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Mając powyższe na uwadze można rozważyć dwa alternatywne warianty postępowania w zakresie wykonania decyzji windykacyjnej Komisji:

- a) pierwszy z nich opiera się na zasadzie, wedle której windykacja następuje wg przepisów krajowych, które z założenia powinny umożliwić terminową i skuteczną realizację decyzji o windykacji;

29 Wyrok TS z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie C-415/03 Komisja przeciwko Grecji, Zb. Orz. 2005, s. I-3875.

- b) drugi opiera się na założeniu, iż przepis krajowe służą jedynie do realizacji norm prawa unijnego, a zatem, o ile tego nie gwarantują tam, gdzie to jest możliwe, powinno się stosować, w sposób bezpośredni przepisy unijne, albo też dokonać dostosowania ustawodawstwa krajowego.

Analizując pierwszy ze wskazanych modeli w kontekście preferencji podatkowych udzielanych przez gminy na podstawie indywidualnych decyzji, należałoby wyjść od stwierdzenia, że zgodnie z pkt 52 Zawiadomienia Komisji władze odpowiedzialne za wykonanie decyzji powinny dokładnie przeanalizować wszystkie dostępne w prawie krajowym środki windykacji pomocy oraz wybrać procedurę, która z najwyższym prawdopodobieństwem zapewni bezzwłoczne wykonanie decyzji. Ponadto zgodnie z zasadą równorzędności i skuteczności procedury te nie mogą być mniej korzystne niż procedury regulujące podobne działania na płaszczyźnie krajowej, nie powinny też uniemożliwić lub w szczególny sposób utrudnić wykonania praw wynikających z prawa unijnego.³⁰

W kontekście powyższego należy rozważyć, czy odzyskanie pomocy w każdym przypadku musi być związane z eliminacją z obrotu prawnego decyzji, na podstawie której udzielono pomoc. Czy zatem można żądać zapłaty podatku, który został umorzony na podstawie decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowej, a która zapadła z naruszeniem obowiązku notyfikacji, bez uprzedniego wyeliminowania z obrotu prawnego teje decyzji? Odpowiedzi na to pytanie należy poszukiwać w art. 27 ust. 1 pkt 1 u.p.p.p. W tym zakresie wprowadza on dwa alternatywne rozwiązania. W świetle pierwszego – nazwijmy je trybem procedury podatkowej – należy w prawem przewidzianym zakresie doprowadzić do uchylecia lub zmiany decyzji, która była podstawą udzielenia pomocy. Jednakże organ może także, i w tym zakresie ustawa nie wskazuje żadnych kryteriów, które miałyby decydować o wyborze tego trybu – wydać decyzję nakazującą zwrot udzielonej pomocy. Ten tryb – nazwijmy go pomocowym – nie wymaga uprzedniego eliminowania z obrotu prawnego decyzji, na podstawie której przyznano pomoc. Kluczowe jest to, że zastosowanie jednego z trybów wyklucza stosowanie drugiego, albowiem użyty w przepisie zwrot „lub” należy rozumieć jako alterna-

30 Wyrok TS z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-13/01 Safalero, Zb. Orz. 2003, s. I-8679.

tywę, a nie koniunkcję. Organ bez uchylenia/zmiany decyzji może nakazać zwrot pomocy.

Mając powyższe na uwadze, stwierdzić należy, iż analizowany przepis wprowadza samodzielną podstawę prawną do wydania decyzji nakazującej zwrot nielegalnej pomocy publicznej. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, decyzja taka skutkowałaby powstaniem specyficznego rodzaju niepodatkowej należności na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.³¹ Treścią tej decyzji byłoby określenie kwoty do zwrotu obejmującej również odsetki naliczone wg metodologii określonej przez Komisję Europejską. Taka decyzja funkcjonowałaby w obrocie prawnym bez formalnego derogowania decyzji, na podstawie której udzielono pomocy i jest to zasadniczy mankament takiego rozwiązania. Decyzja np. w sprawie umorzenia zaległości podatkowej pozostawałaby w obrocie prawnym, ale nie mogłaby być stosowana, albowiem bezpośrednio zastosowanie art. 108 ust. 3 TFUE oznacza, że nie może stanowić podstawy udzielenia pomocy.

Uwzględniając jednak fakt, iż procedura windykacji pomocy nielegalnej powinna być prowadzana przede wszystkim w oparciu o przepisy krajowe, a jedynie w zakresie, w jakim nie umożliwiają one skutecznej i terminowej windykacji z użyciem regulacji unijnych, w mojej ocenie należałoby wskazać na kryteria stosowania alternatywnych rozstrzygnięć, o których mowa w art. 27 ust. 1 pkt 1 u.p.p.p. Kiedy zatem organ udzielający pomocy nie podejmuje działania w celu zmiany lub uchylenia decyzji, na podstawie której udzielono pomocy, ale bez jej wzruszenia, odrazu orzeka o nakazie zwrotu pomocy? W mojej ocenie decyzja o nakazie zwrotu pomocy powinna znaleźć zastosowanie jedynie w tych przypadkach, w których nie jest możliwe odzyskanie w ramach procedury podatkowej podatku, którego beneficjent nie uiścił w następstwie uzyskania nielegalnej pomocy. **Zasadą powinno być więc wyeliminowanie z obrotu prawnego w oparciu o procedury przewidziane w ordynacji podatkowej decyzji np. w sprawie umorzenia zaległości podatkowych, co w dalszej kolejności pozwoliłoby na wyegzekwowanie zaległości wraz z odsetkami.** Taki bowiem tryb działania wynika

31 Por. J. Glumińska-Pawlic, *Windykacja pomocy publicznej udzielonej niezgodnie z zasadami Wspólnego Rynku przez samorządowe organy podatkowe na podstawie decyzji Komisji Europejskiej*, (w:) *Oplaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 127.

z krajowego porządku prawnego i uzasadniony jest przewidzianą w ordynacji podatkowej zasadą trwałości ostatecznych decyzji podatkowych (art. 128 o.p.).

Zatem np. w zakresie nielegalnej pomocy udzielonej na podstawie decyzji o umorzeniu zaległości podatkowych właściwy wójt, burmistrz (prezydent miasta) doprowadzałby do uchylecia lub zmiany takiej ostatecznej decyzji, co otwierałoby mu drogę do egzekwowania powstałej w związku z tym zaległości podatkowej. W zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które mogą być stosowane jedynie w odniesieniu do istniejących zobowiązań podatkowych, uchYLECIE takiej decyzji prowadziłoby do powstania zaległości podatkowej, która powinna być uiszczona z oprocentowaniem. Wprawdzie wysokość oprocentowania naliczanego od zaległości podatkowych jest w Polsce wyższa niż oprocentowanie właściwe dla zwrotu nielegalnej pomocy (odsetki od zaległości podatkowych wynoszą 8%,³² a oprocentowanie nielegalnej pomocy 2,76%³³), ale w tym zakresie należy przyjąć, iż nie naruszałoby to art. 16 ust. 2 rozporządzenia Nr 2015/1589, o ile wysokość krajowych odsetek byłaby przynajmniej taka jak odsetek liczonych wg metodologii unijnej. Podkreślić przy tym należy, iż w tym zakresie Komisja nakazuje naliczanie odsetek również od skapitalizowanych corocznie odsetek. W konsekwencji zastosowanie przepisów krajowych doprowadzi do odzyskania zwrotu nielegalnej pomocy wraz z odsetkami i eliminacji uzyskanej przez beneficjenta korzyści. Wyrównanie to będzie miało pełny charakter, jeżeli odsetki zostaną naliczone wg zasad wynikających z prawa krajowego, które nie są mniejsze niż wynikające z przepisów unijnych. Gdyby natomiast stosować odsetki naliczane wg metodologii unijnej, to wobec wyższej wysokości stawki odsetek krajowych stawiałoby to beneficjenta pomocy w pozycji uprzywilejowanej w stosunku do podatnika nieprowadzącego działalności gospodarczej, który zobowiązany jest uiścić powstałą zaległość podatkową. Nie powinno być też tak, iż wykonanie decyzji Komisji prowadzi do naliczenia odsetek wg stawki 2,76%, podczas gdy odzyskanie nielegalnej pomocy przy braku takiej decyzji np. w następstwie stwierdzenia nieważności decyzji o uldze, jako

32 Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 10 października 2014 r. w sprawie stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz obniżonej stawki odsetek od zaległości podatkowych (M.P. z 2014 r. poz. 905).

33 https://uokik.gov.pl/stopa_referencyjna_i_archiwum.php

wydanej z rażącym naruszeniem prawa (bez notyfikacji), prowadziłyby do powstania zaległości, od której odsetki wynoszą 8%.

Należy jednak zauważyć, iż samo wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji, na podstawie której udzielono pomocy, nie w każdym przypadku będzie równoznaczne z możliwością dochodzenia nieuiszczonego podatku. Pierwszą przeszkodą może być różny sposób powstawania zobowiązania podatkowego w zakresie podatków lokalnych, który uzależniony jest od statusu podatnika. Jeżeli bowiem jest nim osoba fizyczna, to do powstania zobowiązania podatkowego musi ona, co do zasady, otrzymać decyzję podatkową. Bez takiej decyzji zobowiązanie nie istnieje.³⁴ O ile zatem w przypadku decyzji dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych problemu nie będzie, gdyż mogą być one wydane jedynie wobec istniejących zobowiązań, o tyle np. uchylenie decyzji w sprawie zwolnienia z tytułu nabycia gruntów w oparciu o art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r. powoduje, iż dla podatnika będącego osobą fizyczną konieczne jest wymierzenie podatku. Dopiero podatek ustalony może być od niego wyegzekwowany. Jednak w tym przypadku zobowiązanie podatkowe powstanie dopiero w dacie doręczenia decyzji (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.), co implikuje stwierdzenie, iż zapłata tego podatku w terminie 14 dni od doręczenia decyzji nie prowadzi do powstania zaległości podatkowej, a zatem i obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę. Doszłoby więc do sytuacji, w której nielegalna pomoc odpowiadająca wysokości zwolnienia z podatku zostałaby zwrócona, ale bez oprocentowania. Tymczasem norma art. 16 ust. 2 rozporządzenia Nr 2015/1589 bezwzględnie nakazuje objąć windykacją również odsetki. Braki w prawie krajowym nie mogą uniemożliwić windykacji pomocy w pełnej wysokości.³⁵ Prowadzi to do wniosku, iż procedury krajowe, które nie spełniają warunków określonych w art. 16 ust. 3 rozporządzenia Nr 2015/1589, nie powinny być stosowane.³⁶

Innym poważnym problemem na gruncie wykonania decyzji o windykacji w oparciu o przepisy krajowe jest kwestia przedawnienia. W tym zakresie w orzecznictwie sądów europejskich wskazuje się, iż krajowe

34 Uwaga ta dotyczy podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego.

35 Wyrok TS z dnia 21 marca 1991 r. w sprawie C-303/88 *Włochy przeciwko Komisji*, Zb. Orz. 1991, s. I-1433.

36 Wyrok TS z dnia 5 października 2006 r. w sprawie C-232/05, *Komisja przeciwko Francji*, Zb. Orz. 2006, s. I-10071.

zasady dotyczące przedawnienia nie mogą uniemożliwiać wykonania decyzji o windykacji.³⁷ Jednakże ustalenie zobowiązania podatkowego oraz jego egzekwowanie w polskim porządku prawnym jest ograniczone w czasie. Art. 68 oraz art. 70 o.p. przewidują bowiem w tym zakresie zasadniczo 5-letnie terminy przedawnienia. Jednocześnie, co wynika wprost z art. 17 ust. 1 rozporządzenia Komisji Nr 2015/1589, kompetencje Komisji w zakresie windykacji pomocy podlegają 10-letniemu okresowi przedawnienia. W praktyce jednak termin na dochodzenie od beneficjenta nielegalnej pomocy może być dłuższy. Wynika to z faktu, iż wskazany przepis należy rozumieć w ten sposób, iż Komisja ma 10 lat liczone od dnia, w którym bezprawnie przyznano pomoc, ale jakiegolwiek działanie samej Komisji lub państwa członkowskiego działającego na wniosek Komisji powoduje przerwanie okresu przedawnienia. Każde przerwanie powoduje, że okres przedawnienia zaczyna biec od początku (art. 17 ust. 2 rozporządzenia). Ponadto okres przedawnienia zostaje zawieszony, dopóki decyzja Komisji jest przedmiotem postępowania przez TSUE. Z tego wywieść należy, iż np. wydanie decyzji o windykacji przed upływem 10-letniego okresu przedawnienia przerywa bieg tego terminu. W konsekwencji wykonanie takiej decyzji przez państwo członkowskie może mieć miejsce już po jego upływie.³⁸

Jak zatem ma postąpić gminny organ podatkowy, który będzie musiał wykonać decyzję Komisji nakazującą zwrot pomocy publicznej udzielonej w formie np. umorzenia zaległości podatkowej 8 lat temu? Jak wcześniej wskazano, organ ten będzie uprawniony do uchylenia takiej decyzji nawet po upływie 5 lat, na co pozwala wprost derogacyjna norma art. 27 ust. 1 pkt 1 u.p.p.p. Jednakże przepis ten nie deroguje art.

37 Wyrok TS z dnia 20 marca 1997 r. w sprawie C-24/95 Land Rheinland-Pfalz przeciwko Alcan Deutschland, Zb. Orz. 1997, s. I-1591.

38 W tym kontekście można powołać wyrok TS z dnia 8 września 2015 r. w sprawie C-105/14 Taricco i in., www.curia.europa.eu, odnoszący się do problematyki przedawnienia karalności czynów zabronionych w dziedzinie podatku od towarów i usług. Trybunał wskazał, iż w przypadku „(...) w którym sąd krajowy dojdzie do wniosku, że stosowanie przepisów krajowych w dziedzinie przerwania biegu przedawnienia skutkowało by w znacznej ilości przypadków tym, że zdarzenia stanowiące poważne oszustwa nie byłyby karane, ponieważ ulegałyby one powszechnie przedawnieniu zanim można by było nałożyć sankcję karną przewidzianą przez prawo w drodze ostatecznego orzeczenia sądu, należy stwierdzić, że ponieważ środki przewidziane przez prawo krajowe w celu zwalczania oszustw lub innych bezprawnych czynności stanowią zagrożenie dla interesów finansowych Unii, nie mogą one zostać uznane za skuteczne i odstraszające, co z kolei jest sprzeczne z art. 325 ust. 1 TFUE, art. 2 ust. 1 konwencji OIF, a także dyrektywą 2006/112 w związku z art. 4 ust. 3 TUE.”

70 o.p. Zatem organ podatkowy, stosując krajowe regulacje prawne, nie mógłby wykonać decyzji windykacyjnej Komisji ze względu na upływ terminów przedawnienia zobowiązania podatkowego. Analogicznie, gdyby nawet w trybie art. 253 o.p. organ uchylił podatnikowi będącemu osobą fizyczną wydaną 8 lat temu decyzję w sprawie zwolnienia z tytułu nabycia gruntów, to mając na uwadze art. 68 o.p., nie mógłby mu już ustalić zobowiązania.

Zbliżone do zasygnalizowanych problemów wystąpią w tych przypadkach, gdy pomoc była udzielana na podstawie aktu normatywnego, w szczególności uchwały rady gminy. Ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej w tym temacie milczy. W konsekwencji nie ma podstawy prawnej do wydania w takich przypadkach decyzji nakazującej zwrot pomocy, o której mowa w art. 27 ust. 1 pkt 1 u.p.p.p. Samo pominięcie skutków takiej uchwały nie w każdym przypadku umożliwi egzekucję podatku, albowiem w przypadku niektórych grup podatników konieczne będzie ustalenie im wysokości zobowiązania podatkowego. Na przeszkodzie takiemu działaniu może stać jednak okres przedawnienia. Pojawia się także dodatkowo zasygnalizowana kwestia naliczana odsetek związanych ze zwrotem nielegalnej pomocy w przypadku, gdy zaległość podatkowa przecież nie powstała.

Gdyby więc przyjąć założenie, wedle którego wykonanie decyzji Komisji Europejskiej miałyby się odbywać wyłącznie na podstawie obowiązujących w Polsce przepisów procedury podatkowej, należałoby dojść do wniosku, iż w niektórych sytuacjach nie byłoby to możliwe. O ile jeszcze można dopuścić, pomimo braku takich zapisów w art. 27 ust. 1 u.p.p.p., derogację obowiązujących na gruncie ordynacji podatkowej terminów przedawnienia, o tyle trudno jest przyjąć, iż wykonanie decyzji windykacyjnej Komisji mogłoby prowadzić do całkowitej modyfikacji zasad powstawania zobowiązań podatkowych u podatników podatków lokalnych, które są osobami fizycznymi. W istocie bowiem odzyskanie nielegalnej pomocy od takiej osoby w trybie podatkowym wymagałoby np. wydania jej decyzji ustalającej podatek sprzed 8 lat i uznania, że zobowiązanie to powstało *ex lege*, co wiąże się z obowiązkiem uiszczenia odsetek za zwłokę od powstałej zaległości podatkowej.

Uwzględniając powyższe problemy, w aktualnym stanie prawnym, należałoby przyjąć, iż w tych przypadkach, w których możliwe

jest wykonanie decyzji Komisji w oparciu o procedury, wg których wydano decyzję stanowiącą podstawę udzielenia pomocy, powinno się je stosować w pierwszej kolejności. Natomiast w pozostałym zakresie zastosowanie znalazłaby specjalna procedura wynikająca wprost z art. 27 ust. 1 pkt 1 u.p.p.p.

Oznacza to, że w przypadku wydania przez Komisję decyzji windykacyjnej zobowiązującej do zwrotu pomocy uzyskanej na podstawie decyzji wydanej przez krajowy organ podatkowy, w pierwszej kolejności organ ten powinien podjąć działania w celu wyeliminowania takiej decyzji z obrotu prawnego. Brak takiej decyzji zasadniczo będzie otwierał możliwość ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Tego rodzaju działania powinny się odbywać z uwzględnieniem przewidzianych w ordynacji podatkowej terminów przedawnienia, sposobów powstawania zobowiązań podatkowych oraz zasad naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej. Natomiast w zakresie, w jakim przepisy te nie pozwalają na wykonanie decyzji Komisji, możliwe byłoby wydanie decyzji nakazującej zwrot pomocy w oparciu o art. 27 ust. 1 pkt 1 u.p.p.p., która to decyzja nie dotyczyłaby podatku, lecz swoistej niepodatkowej należności budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Należność ta podlegałaby zwrotowi z odsetkami naliczanymi wg metodologii przyjętej przez Komisję, gdyż dodatkowo decyzja nakazująca zwrot mogłaby w niektórych przypadkach ograniczać się do obowiązku zwrotu oprocentowania naliczonego wg zasad właściwych dla nielegalnej pomocy. Wypełniałaby ona w tym zakresie lukę, jaka powstałaby w przypadku zastosowania krajowych procedur podatkowych do tych podatników, u których zobowiązanie powstaje poprzez doręczenie im konstytutywnej decyzji. Podatek uiszczaliby oni więc na podstawie decyzji wydanej zgodnie z przepisami krajowego prawa podatkowego, a odsetki od tego podatku traktowanego jako zwrot nielegalnej pomocy – na podstawie decyzji nakazującej zwrot.

Wskazany wyżej, bardzo zawiły sposób prowadzenia postępowań, które zmierzają do zwrotu nielegalnej pomocy, każe postawić pytanie o to, czy nie jest możliwe wprowadzenie w tym zakresie modelu prostszego i bardziej adekwatnego do wymogów, jakie wynikają z prawa unijnego. Można w tym aspekcie, jak się wydaje, zaproponować przynajmniej dwa rozwiązania.

W pierwszym z nich, w każdym przypadku udzielenia nielegalnej pomocy w zakresie należności publicznoprawnych wydawana byłaby decyzja nakazująca zwrot pomocy z odpowiednio naliczonym oprocentowaniem, z uwzględnieniem dłuższych, unijnych terminów windykacji takiej pomocy. Takie rozwiązanie wydaje się najprostsze, ale abstrahowałoby od pozostających w obrocie prawnym wadliwych decyzji, na mocy których beneficjent nabył uprawnienia i jest to jego zasadniczy mankament. Beneficjent zobowiązany byłby do zwrotu pomocy udzielonej mu np. w formie umorzenia zaległości podatkowej, chociaż dysponowałby obowiązującą w tym zakresie decyzją. Ponadto w zakresie odsetek od takiej pomocy prowadziłoby to do nieracjonalnej sytuacji, w której podatnicy, którzy uzyskali pomoc nielegalną, ale nie stwierdziła tego w stosownej decyzji Komisja, zwracaliby zaległość podatkową z naliczanymi wg krajowych zasad odsetkami, podczas gdy inni, wobec których wykonywana byłaby decyzja Komisji, naliczane mieliby odsetki wg niższej stawki, a jednocześnie z dopuszczeniem naliczania odsetek od odsetek.

W związku z tym, w mojej ocenie, docelowy model powinien jednak w maksymalny sposób uwzględniać krajowy porządek prawny, w tym zasadę trwałości ostatecznych decyzji podatkowych oraz zaufania do obowiązującego prawa. W konsekwencji należałoby bazować na procedurach, w ramach których wydawane byłyby decyzje stanowiące podstawę udzielania pomocy rezygnując ze „specdecyzji” podejmowanych w oparciu o przepisy ustawy postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. W przypadku decyzji wydawanych w oparciu o przepisy ordynacji podatkowej zasadne byłoby upoważnienie organów podatkowych nie tylko, jak to jest obecnie, do wzruszenia w odpowiednio długiej perspektywie czasowej decyzji podatkowych. Należałoby też wydłużyć możliwość ustalania lub określania wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli jest to związane z obowiązkiem zwrotu nielegalnej pomocy, stosownie do regulacji art. 17 rozporządzenia Nr 2015/1589, a więc z uwzględnieniem 10-letniego terminu przedawnienia. Ponadto, celem zrównania sytuacji prawnej wszystkich beneficjentów, którzy uzyskali nielegalną pomoc, konieczne byłoby doregulowanie kwestii odsetek od tej pomocy. W każdym więc przypadku zapłata podatku wynikająca z uznania wsparcia za nielegalną pomoc powinna następować z odsetkami naliczanymi wg zasad właściwych dla zaległości podatkowych,

z tym zastrzeżeniem, że nie mogą być one mniejsze niż wynikające z metodologii przyjętej przez Komisję dla zwrotu nielegalnej pomocy. Takie rozwiązanie byłoby wykonaniem zobowiązań wynikających z przepisów unijnych. Stosowne regulacje w tym zakresie musiałyby znaleźć się w ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, ale jednocześnie nie można uniknąć pewnej ingerencji w przepisy podatkowe. W szczególności należałoby zarówno w kwestii przedawnień, jak i naliczania odsetek za zwłokę przynajmniej wskazać w ordynacji podatkowej, iż jej regulacje są stosowane z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

6.3. Zwrot pomocy w przypadku braku decyzji Komisji Europejskiej

Nielegalny charakter pomocy jest kategorią obiektywną i nie jest uzależniony od wydania przez Komisję decyzji nakazującej zwrot takiej pomocy. Z zastrzeżeniem przypadku uznania pomocy za niezgodną z wspólnym rynkiem, podmioty krajowe mogą samodzielnie oceniać czy wprowadzono ją w życie z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE. W związku z tym nie można wykluczyć sytuacji, w której z różnych powodów w obrocie prawnym pojawią się decyzje, lub akty prawne, które stanowią podstawę do udzielania pomocy, a które w następstwie różnych przyczyn nie zostały poddane procedurze notyfikacji. Dodatkowo możliwe są sytuacje, w których podmioty udzielające pomocy stwierdzą, że beneficjent wykorzystuje ją niezgodnie z przeznaczeniem, co także powinno być przesłanką dochodzenia jej zwrotu.

Zasadniczo, poza przypadkami pomocy wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, problem zwrotu nielegalnej pomocy związany jest więc z wadliwością aktu, na podstawie którego jest ona udzielana, a nie z jego stosowaniem. Chodzi więc o rozważanie sytuacji, w których pomoc udzielana jest na podstawie wadliwych, bo naruszających przede wszystkim art. 108 ust. 3 TFUE decyzji, ustaw czy uchwał. Tego rodzaju naruszenie pozostaje z zasady w sprzeczności również z przepisami krajowymi, które regulują udzielanie poszczególnych form pomocy. W szczególności będzie to art. 3 oraz art. 6 ust. 2 u.p.p.p., a w zakresie preferencji

podatkowych np. art. 67b o.p. czy art. 20b-20d u.p.o.l. Zasadniczo poza zakresem rozważań należy więc pozostawić sytuacje, w których mamy do czynienia z legalnymi aktami stanowiącymi podstawę udzielania pomocy, jednak określone w nich warunki nie są przez beneficjentów pomocy wykonywane (np. w przypadku pomocy regionalnej nie tworzą oni w terminie inwestycji lub nowych miejsc pracy). W tego rodzaju sytuacjach naruszenie warunków udzielania preferencji powinno skutkować podjęciem przez właściwe organy podatkowe stosownych działań, które będą prowadziły do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania, ale nie są związane z wadliwością aktu, na podstawie którego pomoc była udzielana.

Podkreślić należy, iż ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej w żadnym zakresie nie odnosi się do wskazanej problematyki. Należy w związku z tym przyjąć, iż dochodzenie zwrotu nielegalnej pomocy powinno opierać się na procedurach właściwych dla formy, w której jej udzielono. Oznacza to, że w zakresie preferencji o charakterze podatkowym będą to przede wszystkim procedury wynikające z ordynacji podatkowej, a w pewnym zakresie również z regulacji szczegółowego prawa podatkowego.

Problematykę zwrotu pomocy publicznej, który nie wynika z decyzji Komisji, rozważać należy w dwóch aspektach. W pierwszym obowiązek zwrotu wynika z wyeliminowania z obrotu prawnego aktu, na podstawie którego pomoc została udzielona. W drugim – działania związane ze zwrotem pomocy podejmowane są pomimo pozostawania w obrocie prawnym ww. aktu.

Odnosząc się do pierwszej ze wskazanych sytuacji, należy uznać, że uwzględnia ona obowiązujące w polskim porządku prawnym procedury związane zarówno z nadzorem nad tworzeniem miejscowego prawa podatkowego przez rady gmin, jak i z wydawaniem indywidualnych decyzji w sprawach podatkowych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast). Przepisy ustaw szczegółowego prawa podatkowego wyznaczają granice kompetencji rad gmin w zakresie wprowadzania preferencji w podatkach i opłatach lokalnych z uwzględnieniem w tym zakresie wymogów związanych z udzielaniem pomocy publicznej. W szczególności w zakresie podatku od nieruchomości art. 20b-20d u.p.o.l. wskazują szczegółowe zasady postępowania w odniesieniu do uchwał rad gmin

dotyczących różnicowania stawek, czy też wprowadzających zwolnienia podatkowe, o ile przewidują udzielanie pomocy publicznej. Z ogólnymi odesłaniami w tym zakresie nakazującymi uwzględnianie przepisów dotyczących pomocy publicznej korespondują postanowienia art. 7 i 8 u.p.p.p. określające obowiązek dokonania zgłoszenia lub uzyskania opinii w przedmiocie projektowanej pomocy.

Dość szczegółowe regulacje w zakresie pomocy publicznej zawierają także przepisy art. 67b o.p., które stanowią podstawę do udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. W tym przypadku nie występują wprowadzone żadne szczególne warunki proceduralne udzielania pomocy, ale ustawa – odsyłając do regulacji unijnych – określa materialnoprawne warunki udzielenia pomocy.

Mając powyższe na uwadze, stwierdzić należy, iż zarówno akty indywidualne, jak i o charakterze generalnym, na podstawie których udzielana jest pomoc publiczna w formie preferencji podatkowych, podlegają kontroli pod względem ich legalności. W przypadku uchwał rad gmin przede wszystkim regionalne izby obrachunkowe, w oparciu o przepisy rozdziału 10 ustawy o samorządzie gminnym, sprawują nadzór nad działalnością gmin. Stosownie do art. 91 ust. 1 tej ustawy uchwała sprzeczna z prawem jest nieważna. O nieważności uchwały w całości lub w części orzeka organ nadzoru w terminie nie dłuższym niż 30 dni od dnia doręczenia uchwały, jednakże po upływie tego terminu organ ten może zaskarżyć uchwałę do sądu administracyjnego (art. 93 ust. 1). Zatem również sądy administracyjne działające w następstwie skargi złożonej przez RIO lub też każdego, czyj interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone uchwałą, mogą kontrolować uchwały pod względem legalności (art. 101). Ważne jest, iż w istocie uprawnienie do zaskarżenia uchwały na podstawie wskazanego przepisu jest możliwe do zrealizowania w każdym czasie, z tym jednak zastrzeżeniem, że nie może to nastąpić przed upływem 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi rady gminy na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa (art. 53 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administra-

cyjnymi³⁹). Co do zasady stwierdzenie nieważności następuje ze skutkiem *ex tunc* (od chwili podjęcia, a nie wejścia w życie).

Z powyższego wynika, iż istnieją w krajowym porządku prawnym instrumenty prawne, które mogą być wykorzystywane do eliminowania uchwał rad gmin podjętych z naruszeniem przepisów prawa. Analogicznie takie regulacje istnieją w odniesieniu do decyzji podatkowych. W szczególności jest to określona w ordynacji podatkowej procedura instancyjnej kontroli takich decyzji oraz możliwość ich wzruszenia w tzw. trybach nadzwyczajnych, w tym stwierdzenia nieważności, o ile wydano je z rażącym naruszeniem prawa (art. 247 ust. 1 pkt 3 o.p.). Należy jednak rozważyć także sytuację, w której pomimo że uchwała czy też decyzja są wadliwe, nie zostały wyeliminowane z obrotu prawnego. Czy w tym przypadku mogą one stanowić podstawę udzielania nielegalnej pomocy?

Zastrzec należy, iż w zakresie decyzji, aby pozbawić jej adresata określonego uprawnienia, zasadne jest przyjęcie założenia, iż konieczna jest ich derogacja w prawem przewidzianym trybie. Decyzja bowiem ze swej istoty stanowi źródło praw lub obowiązków. Jest ona oparta na przepisach prawa czynnością prawną właściwego organu administracji publicznej, podejmowaną w sferze zewnętrznej, kształtującą w sposób jednostronny i władczy prawa oraz obowiązki imiennie oznaczonego adresata w indywidualnej sprawie podatkowej.⁴⁰ Z wyrażonej w art. 128 o.p. zasady trwałości ostatecznych decyzji należy wywieść, iż pewność obrotu wymaga, aby decyzje ostateczne w określonych warunkach stały się trwałe i korzystały z domniemania mocy obowiązującej. Organ podatkowy jest nią związany od chwili doręczenia do momentu wyeliminowania z obrotu prawnego.⁴¹ Zatem w przypadku stwierdzenia, iż decyzja np. umarzająca zaległość podatkową została wydana z naruszeniem przepisów art. 67b § 1 pkt 3 o.p. (w ramach wyłączeń grupowych, podczas gdy warunki do skorzystania z tej formy pomocy nie wystąpiły), powinna być uchylona w trybie przewidzianym przepisami o.p. Może to być tryb uchylenia tej decyzji w ramach kontroli instancyjnej, stwierdzenie jej nieważności, gdy została wydana z rażącym naruszeniem prawa,

39 Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.

40 Zob. szerzej np. W. Olszowy, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997.

41 B. Gruszczyński (w.): S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 663-664.

czy też jej uchylenie po wznowieniu postępowania ze względu na to, że po jej wydaniu wyszły na jaw nowe dowody lub okoliczności faktyczne, o których organ nie widział w dniu jej wydania (art. 240 § 1 pkt 5 o.p.). Dopiero brak decyzji w sprawie ulgi otwiera drogę do odzyskania uzyskanej pomocy.

Z odmienną sytuacją możemy mieć natomiast do czynienia w przypadku uchwał rad gmin. Otóż na tle orzecznictwa sądów administracyjnych można dostrzec, że dopuszczają one możliwość odmowy udzielenia pomocy w formie zwolnień podatkowych, pomimo iż przewidują takowe obowiązujące uchwały rad gmin. W tym zakresie wskazać należy na dwa orzeczenia: WSA w Poznaniu z dnia 9 listopada 2006 r.⁴² oraz WSA w Opolu z dnia 10 listopada 2009 r.⁴³ W stanie faktycznym, na tle którego zapadło pierwsze z orzeczeń, rada gminy w roku 2003 przyjęła uchwałę w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości, które stanowiły pomoc publiczną. Powołując się na zapisy tej uchwały w roku 2005, podatnicy zwrócili się do wójta gminy o zastosowanie zwolnienia. Tenże po analizie stanu faktycznego uznał jednak, że wnioskodawcy ze zwolnienia korzystać nie mogą i w związku z tym odmówił im zmiany wydanego uprzednio nakazu płatniczego. Od tej decyzji podatnicy złożyli odwołanie do SKO, a to utrzymało ją w mocy, jednak z innych przyczyn niż powołane przez organ pierwszej instancji. Organ odwoławczy w ogóle odmówił zastosowania uchwały, powołując się na fakt, iż uchwała ta:

- a) nie została przedłożona Komisji Europejskiej do notyfikacji w trybie art. 88 ust. 3 Traktatu WE;
- b) nie została wyłączona z obowiązku notyfikacji na podstawie rozporządzenia Rady (WE) Nr 994/1998 z dnia 7 maja 1998 r. dotyczącego stosowania art. 92 i 93 Traktatu do niektórych kategorii horyzontalnej pomocy państwa;⁴⁴
- c) nie została wyłączona z obowiązku notyfikacji na podstawie art. 3 ust. 1 i 2 rozporządzenia Komisji (WE) Nr 70/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Trak-

42 I SA/Po 107/06, Lex nr 945954.

43 I SA/Op 270/09, Lex nr 531634.

44 Dz.Urz. WE L 142 z 14.5.1998.

tatu WE w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw.⁴⁵

W konsekwencji SKO przyjęło, iż zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.p.p. na podstawie takiej uchwały po dniu 1 maja 2004 r. pomoc w formie zwolnienia z podatku od nieruchomości nie mogła być udzielona. Przepis ten stanowi, iż „Pomoc publiczna przewidziana w akcie normatywnym, który uzależnia nabycie prawa do otrzymania pomocy wyłącznie od spełnienia przesłanek określonych w tym akcie, bez konieczności wydawania decyzji lub zawarcia umowy, albo gdy wydawana decyzja jedynie potwierdza nabycie prawa, może być udzielana, jeżeli akt normatywny jest programem pomocowym zatwierdzonym przez Komisję zgodnie z art. 88 Traktatu WE lub przewidującym udzielenie pomocy, której nie dotyczy obowiązek notyfikacji”. Odmówiono więc zastosowania uchwały w konkretnym przypadku, nie podważając jej mocy obowiązującej. Poprawność takiego działania potwierdził WSA w Poznaniu w powołanym wyroku, podkreślając, iż niczego w tej sytuacji nie zmienia fakt, iż uchwała w stanie prawnym przed 1 maja 2004 r. była zatwierdzona przez Prezesa UOKiK i nie została uchylona ani przez gminę, ani przez organ nadzoru.

Z podobnym stanem faktycznym mamy do czynienia w wyroku WSA w Opolu z dnia 10 listopada 2009 r., z tym że w tym przypadku już organ pierwszej instancji odmówił zastosowania uchwały rady gminy w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości, powołując się przy tym na jej kolizję z treścią prawa unijnego. Tutaj także chodziło o problem dopuszczalności stosowania nienotyfikowanej uchwały podjętej w 2000 r. po dacie akcesji Polski do UE. WSA w Opolu odnosząc się na tym tle do zarzutu skargi, iż wójt nie może omówić stosowania uchwały rady gminy, która obowiązuje, stwierdził, że jest to jednak możliwe. W uzasadnieniu wyroku podniesiono, że „Odmowa zastosowania przez organ tej uchwały nie wynikała z oceny jej zgodności z aktami prawnymi wyższego rzędu, do której organy podatkowe nie są uprawnione, lecz jest skutkiem prawidłowego działania na podstawie art. 120 Ordynacji podatkowej. Uchwała Rady Miejskiej z dnia 24 marca 2000 r. przewidywała zwolnienie przedsiębiorców od podatku od nieru-

45 Dz.Urz. WE L 10 z 13.1.2001.

chomości. Jak wyżej wywiedziono zwolnienie podatkowe uznawane jest za wsparcie ze środków publicznych, zatem, z uwagi na wprowadzenie do krajowego porządku prawnego przepisów regulujących warunki dopuszczalności pomocy ze środków publicznych, przedmiotowa uchwała nie mogła być stosowana w oderwaniu od funkcjonujących w systemie prawnym norm. W związku z tym nie można było udzielić pomocy na podstawie samej uchwały, bez uprzedniego ustalenia warunków jej dopuszczalności, przewidzianych przepisami, zarówno krajowymi jak i wspólnotowymi.” Niedopuszczalność udzielenia pomocy WSA wywołał podobnie jak w poprzedniej sprawie, z treści art. 6 ust. 2 u.p.p.p.

Na tle powyższego należy stwierdzić, iż wskazana przez sądy koncepcja nie zakłada uznania uchwały rady gminy w sprawie zwolnień za nieważną. Uchwała ta obowiązuje, jednak jej zastosowanie uzależnione jest nie tylko od spełnienia warunków określonych w tejże uchwale, ale także wymogów proceduralnych wskazanych z art. 6 ust. 2 u.p.p.p., a więc – o ile nie jest to wyłączone – notyfikacji. WSA w Poznaniu dostrzegł przy tym pewną niezręczność sytuacji, w której podatnik ponosi negatywne konsekwencje braku zachowania odpowiednich procedur przy stanowieniu prawa miejscowego, ale w tym zakresie wskazał jedynie na rozważenie możliwości zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, której efekt ekonomiczny byłby taki sam jak zwolnienia. Na marginesie jedynie wypada dodać, iż taka ulga oczywiście musiałaby być udzielana także w reżimie pomocy publicznej, co nie oznacza wcale, że nawet przy istnieniu przesłanki jej udzielenia (interes publiczny) i woli organu podatkowego, mógłby on ją zastosować. We wskazanym stanie faktycznym nie byłoby też możliwe, co sugerował sąd, dochodzenie przez podatnika odszkodowania za ewentualnie poniesioną szkodę. W polskim systemie prawnym nie ma bowiem instrumentów prawnych, które pozwalałyby dochodzić od gminy odpowiedzialności za wadliwie stanowione prawo.

Na tle poczynionych rozważań stwierdzić więc trzeba, iż w przypadku uchwał rad gmin przewidujących udzielenie pomocy publicznej, o ile naruszają one art. 108 ust. 3 TFUE, a zarazem art. 6 ust. 2 u.p.p.p. możliwe jest, bez stwierdzenia nieważności takiej uchwały, aby organ podatkowy odmówił udzielenia pomocy, co znajduje oparcie wprost w powołanym przepisie prawa krajowego. Sądy administracyjne przy-

mują bowiem, iż zastosowanie takiej uchwały jest uzależnione od spełnienia dodatkowych warunków określonych w tym przepisie, a zatem ich naruszenie uniemożliwia na mocy wyraźnego przepisu prawa udzielenie pomocy.

Powyższego sposobu postępowania nie można natomiast przenosić na innego rodzaju uchybienia, których zaistnienie przesądza wprawdzie o wadliwości uchwały, ale nie może prowadzić do odmowy zastosowania wynikającej z niej preferencji. Uchybienia te mogą mieć proceduralny lub materialny charakter. W pierwszej kolejności nie można odmówić stosowania preferencji na podstawie uchwały, która np. nie została zgłoszona lub zaopiniowana przez Prezesa UOKiK. Nie istnieje bowiem norma, która z taką sytuacją wiązałaby skutek w postaci braku możliwości udzielenia pomocy. Podobnie nie można odmówić prawa do preferencji w oparciu o uchwałę, która zawiera zapisy sprzeczne z zakresem kompetencji rady gminy, np. wprowadza ulgę podatkową w podatku od nieruchomości. Fakt, iż taka uchwała narusza art. 7 ust. 3 u.p.o.l., oznacza tylko i aż tyle, że organ nadzoru powinien stwierdzić jej nieważność, a jeżeli tego nie uczyniono, może to zrobić w następstwie złożenia stosownej skargi sąd administracyjny. Jedynie w kontekście takich wad zasadne są wywody przedstawione w wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 13 czerwca 2011 r.,⁴⁶ w którym wskazano, że „Uchwała rady gminy zawierająca postanowienia sprzeczne, w opinii organu podatkowego, z prawem jest nadal obowiązującym powszechnie prawem, a organy podatkowe gmin (miast) zobowiązane są do przestrzegania i stosowania przepisów takich uchwał. Organy te nie dysponują uprawnieniami oceny zgodności przepisów uchwały z prawem i ich niestosowania w wypadku stwierdzenia sprzeczności z ustawą.” Stan faktyczny tej sprawy dotyczył możliwości stwierdzenia nieważności decyzji odmawiającej zastosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości, której wydanie przewidywał przepis uchwały. Sąd uznał, że taki zapis wprawdzie narusza art. 7 ust. 3 u.p.o.l., gdyż pomoc na podstawie uchwał ma charakter automatyczny, jednakże dopóki w obrocie prawnym tego rodzaju uchwała obowiązuje, nie można mówić o braku podstawy prawnej wydania decyzji. Decyzja, która zawiera powołanie podstawy prawnej, mimo wątpliwości co do jej zgodności z powszechnie obowiązującym

46 I SA/Wr 415/11, Lex nr 991938.

prawem, nie będzie wydana bez podstawy prawnej, gdyż istotne jest rzeczywiste istnienie takiej podstawy.

Pomijając wskazany wyżej wyjątek związany z treścią art. 6 ust. 2 u.p.p.p., zasadniczo należy więc przyjąć, iż wadliwe uchwały powinny być wyeliminowane z obrotu prawnego, co w dalszej kolejności umożliwi ustalenie lub określenie zobowiązania albo też bezpośrednią jego egzekucję. W tym zakresie oczywiście pojawiają się, zasygnalizowane już w poprzedniej części opracowania, problemy związane ze zwrotem nielegalnej pomocy, co powinno mieć miejsce z uwzględnieniem 10-letniego okresu przedawnienia wynikającego z regulacji unijnych, a także obowiązek zwrotu tej pomocy z odsetkami. Sytuacja w tym zakresie jest o tyle skomplikowana, iż regulacje art. 16 rozporządzenia Komisji Nr 2015/1589 oraz art. 27 ust. 1 u.p.p.p. odnoszą się wyłącznie do przypadków, w których została podjęta przez Komisję decyzja o windykacji. W związku z tym, wobec braku takiej decyzji, nie ma podstaw do stosowania art. 27 ust. 1 pkt 1 u.p.p.p. w zakresie, w jakim umożliwia on wydanie decyzji nakazującej zwrot pomocy bez zmiany lub uchYLENIA decyzji na podstawie której przyznano pomoc. W konsekwencji krajowe organy podatkowe mogą dochodzić zapłaty podatku, którego nie uiszczono w związku z udzieleniem nielegalnej pomocy publicznej jedynie w granicach obowiązujących procedur podatkowych. W pozostałym zakresie nie jest to możliwe wobec faktu, iż szczególne procedury krajowe wynikające z art. 27 ust. 1 pkt 1 u.p.p.p., jak i przepisy rozporządzenia Komisji Nr 2015/1589 odnoszą się wyłącznie do przypadków, w których Komisja podjęła negatywną decyzję w sprawie pomocy przyznanej nielegalnie. Nie zmienia to jednak faktu, iż po upływie polskich okresów przedawnienia (zasadniczo 5-letnich) nie można wykluczyć sytuacji, w której Komisja wyda taką decyzję, co będzie oznaczało obowiązek jej realizacji, ale już wg przedstawionych wcześniej procedur. Będą one opierały się na wykorzystaniu w możliwie szerokim zakresie procedury podatkowej, a tam, gdzie nie będzie to możliwe posiłkowanie się decyzją nakazującą zwrot pomocy wydaną na podstawie art. 27 ust. 1 pkt 1 u.p.p.p.

Kończąc, należy wskazać, iż docelowy model postępowania związanego z dochodzeniem nielegalnej pomocy publicznej powinien opierać się na założeniu, że krajowe przepisy w tym zakresie muszą być spójne

w tym znaczeniu, iż powinny prowadzić do jej odzyskania bez względu na to, czy taki obowiązek wynika z decyzji Komisji, czy jest następstwem ustaleń poczynionych przez krajowe organy. Zasady dochodzenia zwrotu w zakresie formy, terminów przedawnienia, zasad naliczania odsetek powinny być takie same. W istocie więc aktualnie obowiązujący art. 27 ust. 1 u.p.p.p. nie powinien ograniczać się jedynie do sytuacji, gdy nakaz zwrotu pomocy wynika z decyzji Komisji, lecz odpowiadać tytułowi rozdziału, w którym się znajduje, a więc odnosić się do wszystkich przypadków zwrotu pomocy przyznanej niezgodnie z zasadami wspólnego rynku oraz pomocy wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem.

WNIOSKI

We wstępie do niniejszej pracy sformułowano problem badawczy, który ujęto w postaci pytania: czy, a jeżeli tak, to w jakim zakresie prawo pomocy publicznej wpływa na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego w Polsce? W dalszej kolejności wskazano hipotezę, wedle której regulacje z zakresu prawa pomocy publicznej stanowią ograniczenie władztwa podatkowego oraz stanowią barierę w prowadzeniu przez gminy polityki podatkowej. Jako roboczą tezę służącą weryfikacji powyższej hipotezy przyjęto, iż regulacje dotyczące pomocy publicznej mogą oddziaływać na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego w dwóch aspektach - normatywnym i pozanormatywnym.

Odnosząc się do pierwszego ze wskazanych wyżej pytań, należy zwrócić uwagę na szeroką płaszczyznę spraw podatkowych, na które oddziałują przepisy o pomocy publicznej. Obszary, w których przepisy te wpływają na lokalne prawo podatkowe, w aspekcie przedmiotowym, podzielić można na następujące kategorie:

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

Przepisy dotyczące pomocy publicznej stanowią prawne ograniczenie w udzielaniu preferencji podatkowych. Podkreślić przy tym należy, iż regulacje te zasadniczo nie uniemożliwiają gminom udzielania pomocy, lecz wprowadzają w tym zakresie dodatkowe warunki o charakterze materialnym oraz formalnym. Zasadniczo można stwierdzić, iż zawsze pomoc publiczna w formie preferencji podatkowych może być udzielana

po jej akceptacji przez Komisję Europejską, co wymaga notyfikacji odpowiedniego aktu, na podstawie którego pomoc ma być przyznana. Zatem to ostatecznie Komisja ocenia wpływ pomocy publicznej na rynek wewnętrzny 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 art. 20c u.p.o.l., który w przypadku różnicowania stawek podatków i opłat lokalnych ogranicza je do pomocy *de minimis*. Tym samym we wskazanym zakresie wyłączono w ogóle możliwość udzielania pomocy w jakiegokolwiek innej formie, chociaż prawo unijne dopuszcza również inne przypadki udzielania pomocy publicznej (np. w ramach wyłączeń grupowych).

Po 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 nawet gdy spełnione były podstawowe przesłanki udzielenia ulgi w spłacie w postaci ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, 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 obowiązków, które muszą być spełnione.

W świetle przeprowadzonych badań znalazła potwierdzenie teza o normatywnych, ale również pozanormatywnych ograniczeniach w udzielaniu preferencji podatkowych, wynikających z istoty przepisów dotyczących pomocy publicznej. Prowadzą one do wniosku, iż materia pomocy publicznej postrzegana jest powszechnie jako skomplikowana.

Uwaga ta dotyczy również podmiotów ubiegających się o preferencje podatkowe.

Jednocześnie warto zauważyć, iż złożoność regulacji z zakresu pomocy publicznej nie jest jednak w praktyce zasadniczą przeszkodą do podejmowania uchwał podatkowych wprowadzających preferencje podatkowe przez właściwe rady gmin. Zatem pomimo iż przepisy dotyczące pomocy publicznej uznaje się za skomplikowane lub bardzo skomplikowane, uchwała się akty prawa miejscowego stanowiące podstawę udzielania tej pomocy. Prowadzić to może do tego, że podejmuje się uchwały wadliwe, co potwierdza działalność orzecznicza regionalnych izb obrachunkowych.

Na tle powyższego pojawia się więc taki obraz działalności uchwałodawczej rad 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. Prowadzić to może 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, które w ocenie rady gminy nie stanowią podstawy do udzielania pomocy publicznej, nie są po prostu do niego przesyłane. Chodzi o przypadki, gdy w ogóle danego wsparcia nie uznaje się za pomoc publiczną, pomimo że taka pomoc może wystąpić.

Poczynione w pracy rozważania, oparte na uzyskanych w ramach prowadzonych badań danych oraz ich analizie, potwierdzają istotną rolę, jaką odgrywają regulacje dotyczące pomocy publicznej w kontekście stanowienia i stosowania prawa podatkowego w gminach. Oddziaływania pomiędzy tymi grupami regulacji są wieloaspektowe, chociaż ich wspólnym mianownikiem są preferencje podatkowe, albowiem taką właśnie formę przyjmuje udzielana pomoc.

Z pomocą publiczną gminny mają do czynienia na etapie podejmowania uchwał w sprawie zwolnień i ulg podatkowych. Po drugie, występuje ona przy wydawaniu decyzji podatkowych w indywidualnych sprawach w zakresie ulg i zwolnień w podatku rolnym oraz ulg w spłacie zobowiązań podatkowych regulowanych ordynacją podatkową. Na prze-

strzeni lat rośnie wartość udzielanej przez gminy w formie preferencji podatkowych pomocy publicznej, przy czym co do zasady jest to pomoc *de minimis*. Przyczyn takiego stanu rzeczy należy poszukiwać przede wszystkim w prostych procedurach udzielania pomocy w tej formie oraz w łatwości uzyskiwania tego rodzaju pomocy przez przedsiębiorców (brak wkładu własnego oraz obowiązku wskazania celu pomocy).

Na tle powyższego pojawia się jednak pytanie, czy prostota stosowania powinna być zasadniczym kryterium udzielania preferencji podatkowych, gdy przyjąć, że powinny być one narzędziem prowadzenia przez gminy polityki podatkowej? Jakie korzyści ma gmina z umorzenia przedsiębiorcy 500 czy nawet 2000 zł zaległości podatkowej? Preferencje udzielane w niewielkiej wysokości i niemające celowego charakteru nie mogą być skutecznym narzędziem prowadzenia polityki podatkowej. Duża swoboda w udzielaniu tego rodzaju wsparcia jest wręcz zachętą do jego nadużywania, czemu sprzyjają m.in. obowiązujące zasady udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oparte na uznaniowości oraz nieostrych przesłankach ich stosowania. Zatem w zakresie pomocy *de minimis* raczej trudno jest mówić o stymulacyjnej funkcji preferencji podatkowych. Lepiej tę funkcję wypełnia wsparcie, które ma charakter celowy, a więc takie, które wiąże się z koniecznością poniesienia przez beneficjenta wydatków o określonym przeznaczeniu. W tym przypadku po pierwsze, nie obowiązują stosunkowo niskie w kontekście inwestycji limity pomocy *de minimis*. Po drugie, udzielając pomocy, gmina ma gwarancję prawidłowego jej wykorzystania, gdyż uchybienia w tym zakresie związane są z koniecznością jej zwrotu.

Powyższe prowadzi do wniosku, że w Polsce gminy udzielają pomocy publicznej w takiej, a nie innej formie w dużej mierze nie dlatego, że leży to w ich interesie, lecz przede wszystkim z uwzględnieniem kryterium prostoty procedur z tym związanych. Gdyby pomoc inwestycyjna, na szkolenia czy na zatrudnienie była udzielana na tak prostych zasadach jak pomoc *de minimis*, zapewne byłaby ona równie popularna. Dowodem takiego stanu rzeczy jest przykład kolejnych programów pomocowych w formie rozporządzeń Rady Ministrów dotyczących zwolnień z podatku od nieruchomości stanowiących pomoc regionalną na nowe inwestycje oraz tworzenie nowych miejsc pracy. Dopiero po pojawieniu się tych programów, które upraszczały procedurę udziela-

nia pomocy oraz wskazywały szczegółowe warunki jej stosowania, pojawiły się w kraju stosunkowo liczne uchwały rad gmin przewidujące tego rodzaju preferencje. Trudno zakładać, że przed wejściem w życie tych rozporządzeń gminy nie miały potrzeb związanych z zachęcaniem do inwestowania na swoim terenie. Takowe były, lecz nie istniały dostateczni proste instrumenty, które mogłyby je realizować. W konsekwencji na myśl o trudnościach związanych z prawidłowym skonstruowaniem uchwały oraz przewlekłością procedur związanych z uzyskaniem akceptacji udzielenia pomocy przez Komisję Europejską takich uchwał, często nawet wbrew potrzebom gmin, nie podejmowano.

Z punktu widzenia gmin regulacje dotyczące pomocy publicznej postrzegane są jako realna bariera we wspieraniu przedsiębiorców. Wynika to z kilku okoliczności.

Po pierwsze, podkreślić należy wielość regulacji prawnych związanych z udzielaniem pomocy publicznej, w gąszczu których gminy po prostu się gubią. Nawet ustalenie ram prawnych koniecznych do udzielenia wsparcia nie rozwiązuje problemu, gdyż są one na tyle skomplikowane, że wymagają od pracowników urzędów obsługujących gminy specjalistycznej wiedzy, której najczęściej nie posiadają. Obrazu sytuacji dopełnia fakt, że w zakresie pomocy publicznej stosowane są w sposób bezpośredni przepisy prawa unijnego. Aktualnie nie jest problemem to, że regulacje te pierwotnie tworzone były w językach obcych, gdyż powszechnie dostępne są ich urzędowe tłumaczenia. Jednak język tych przepisów odbiega zasadniczo od dość precyzyjnego języka polskich aktów prawnych z zakresu prawa podatkowego, co jest źródłem zasadniczych problemów podmiotów je stosujących.

Po drugie, regulacje z zakresu prawa podatkowego nie do końca są kompatybilne z przepisami dotyczącymi pomocy publicznej. Przykładów takich sytuacji można wskazać kilka, poczynając od różnego pojmowania działalności gospodarczej, poprzez zakaz wprowadzania zwolnień mieszanych (przedmiotowo-podmiotowych), a na zakazie wprowadzania ulg podatkowych skończywszy. Na etapie stanowienia i stosowania prawa podatkowego w gminach pojawia się więc konieczność analizowania dwóch różnych porządków prawnych i eliminowania wzajemnych sprzeczności najczęściej w drodze wykładni. Działania te obciążają często do tego nieprzygotowanych pracowników urzędów gmin.

Po trzecie, konieczność uwzględniania regulacji dotyczących pomocy publicznej najczęściej przedłuża i komplikuje procedurę stanowienia oraz stosowania prawa podatkowego. Zgłaszanie, uzyskiwanie opinii Prezesa UOKiK czy Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi, a w końcu notyfikowanie projektów udzielenia pomocy skutecznie do tego zniechęcają.

Po czwarte, obowiązki związane z udzieleniem pomocy publicznej dla gminnych organów podatkowych nie kończą się w momencie udzielenia pomocy. Z raz udzieloną pomocą wiąże się wydawanie zaświadczeń, podawanie do publicznej wiadomości informacji o tym fakcie i wreszcie sprawozdawczość. Jeżeli uwzględnić, że pomoc ma najczęściej charakter *de minimis*, a zatem z założenia niewielki, powstaje pytanie o proporcjonalność wykonywanej w gminach pracy do wartości udzielanych preferencji. Mówiąc obrazowo, nakład pracy i jej koszty np. w przypadku umorzenia w ramach pomocy *de minimis* w rolnictwie 200 zł zaległości w podatku rolnym, są nieproporcjonalne.

Po piąte wreszcie, należy zwrócić uwagę na istotny czynnik psychologiczny. Skoro, jak wskazano w opracowaniu i co znajduje potwierdzenie w przeprowadzonych badaniach empirycznych, powszechnie w gminach istnieje obawa przed udzielaniem pomocy publicznej, to z przyczyn naturalnych dąży się do tego, aby jej nie stosować. Pracownik urzędu gminy odpowiedzialny za przygotowanie projektu uchwały czy decyzji w sprawie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, który samodzielnie ma ocenić istnienie kryteriów z art. 107 ust. 1 TFUE, zwerifikować, czy pomoc nie przekracza limitu, wydać zaświadczenie, obliczając ekwiwalent dotacji brutto, a potem jeszcze dopełnić obowiązków sprawozdawczych po prostu stara się takich działań uniknąć. Można też z dużą dozą prawdopodobieństwa zakładać, że w wielu przypadkach na pracownikach, czy to przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), czy to przez radnych wywierany jest nacisk na to, aby niezależnie od okoliczności preferencji udzielić. Tezę tę potwierdzają badania ankietowe, w których wskazano, iż największym problemem przy tworzeniu uchwał podatkowych dotyczących preferencji podatkowych nie jest wcale niska jakość regulacji prawnych, ale naciski zewnętrzne. W konsekwencji nie mogą budzić zdziwienia sytuacje, w których NIK stwierdza udzielanie pomocy z naruszeniem przepisów prawa. Nie można tego

zrzucić wyłącznie na braki w merytorycznym przygotowaniu pracowników urzędów gmin.

Przedstawione wyżej aspekty związane z udzielaniem pomocy publicznej w gminach legły u podstaw wykształcenia się w nich specyficznych „mechanizmów obronnych”, które można zrozumieć, lecz nie należy ich akceptować. W pierwszej kolejności sprowadzają się one do bierności w zakresie udzielania pomocy publicznej. Nie wprowadza się więc, w odpowiedzi na istniejące potrzeby, uchwał w sprawie zwolnień ani też obniżania stawek podatkowych oraz nie stosuje się ulg w spłacie dla podmiotów prowadzących działalności gospodarczą. W tym ostatnim przypadku zaniechaniu udzielania ulg sprzyja ich konstrukcja oparta na uznaniowości oraz pojęciach nieostrych, która może być skutecznie wykorzystywana do tego, aby odmówić udzielenia preferencji i tym samym nie mieć problemów z pomocą publiczną.

Jeżeli jednak nie ma możliwości zupełnego odstąpienia od udzielania pomocy przedsiębiorcom, to próbuje się klasyfikować ją jako pomoc niespełniającą kryteriów z art. 107 ust. 1 TFUE. Udziela się więc ulg i zwolnień przedsiębiorcom, uznając, że nie stanowią one pomocy publicznej. Tyle tylko, że często działania takie nie znajdują oparcia w stanie faktycznym, który jest jedynie pobieżnie lub w ogóle nie jest weryfikowany. Innym alternatywnym rozwiązaniem jest udzielanie pomocy w ramach najprostszych procedur, a więc zasadniczo w formule *de minimis*. Stwierdzić zresztą trzeba, że gdyby nie uproszczony tryb postępowania w przypadku tej kategorii pomocy, problematyka ta w gminach w praktyce miałaby marginałowe znaczenie.

Na tle powyższego, w tym miejscu należy postawić pytanie o sposoby rozwiązania zasygnalizowanych problemów przy założeniu, że najprostszy z nich – zupełne odstąpienie od udzielania pomocy publicznej – jest w praktyce niemożliwy do zrealizowania. W mojej ocenie wyjść należy od zasadniczego pytania: po co gminy stosują preferencje podatkowe? Jeżeli, zwłaszcza w zakresie uchwał podatkowych, mają to być rozwiązania o charakterze systemowym, nastawione na wywieranie określonych skutków (wspieranie inwestycji, wspieranie określonych rodzajów działalności gospodarczej, zmniejszenie w razie takiej potrzeby obciążeń dla określonych kategorii podmiotów lub rodzajów działalności), to muszą być one racjonalne i dostatecznie uzasadnione. Dlatego

przed podjęciem uchwały w sprawie zwolnień podatkowych, czy też obniżonych stawek należy ustalić, jaki będzie zakres oddziaływania tych regulacji. Prawa nie tworzy się bowiem dla samego tworzenia, a w praktyce nie jest rzeczą rzadką wprowadzanie przez rady gmin rozwiązań, które w ogóle nie są stosowane. W tym przypadku mamy do czynienia z tzw. martwym prawem. Dlatego wprowadzanie preferencji podatkowych, zwłaszcza stanowiących pomoc publiczną, powinno być szczególnie przemyślane.

Jeżeli zachodzi potrzeba udzielenia pomocy, to w gminie musi znaleźć się osoba, która będzie w stanie przygotować projekt odpowiedniej uchwały lub decyzji. Wydaje się, że brak takich osób jest jednak na dzień dzisiejszy zasadniczym problemem. W większości gmin, zwłaszcza mniejszych, takich osób nie ma, co wydaje się być zasadniczą przyczyną nieprawidłowości związanych z udzielaniem pomocy publicznej. Rozwiązaniem tego problemu byłaby szeroka akcja edukacyjna, co powinno być priorytetem szczególnie Prezesa UOKiK. Pewnym wyjściem z sytuacji byłoby też z pewnością większe wykorzystywanie dobrodziejstw płynących z obowiązywania notyfikowanych Komisji Europejskiej programów pomocowych, które mają formę rozporządzeń. Ich funkcjonowanie znacznie ułatwiłoby przygotowanie aktów normatywnych oraz wydawanie decyzji, na podstawie których udzielana jest pomoc. W konsekwencji zdejmowałoby z pracowników urzędów gmin przynajmniej część odpowiedzialności związanej z prawidłowym przygotowaniem projektu aktu, na podstawie którego udziela się pomocy. Najlepszym przykładem na poprawność tej tezy jest wzrost liczby uchwał w sprawie pomocy regionalnej na nowe inwestycje po wydaniu przez Radę Ministrów stosownego rozporządzenia w tej sprawie.

Mając na uwadze poczynione rozważania o charakterze ogólnym, można wskazać główne przyczyny, które stanowiąc realną barierę w udzielaniu pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych przez gminy. Są to następujące powody:

1) 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). 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 mojej ocenie, często brakuje zarówno organom podatkowym, jak i podatnikom. Uwaga ta dotyczy również orzecznictwa TS oraz decyzji Komisji 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 (psychologiczny), który ogranicza udzielanie pomocy publicznej. Jest to szczególnie widoczne w przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które mogą nie być stosowane, uzasadniając to ich uznaniowością;

2) szczególny charakter norm prawa unijnego 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 unijnych odnoszących się do zakazu udzielania pomocy publicznej oraz dopuszczalnych wyjątków od tegoż zakazu. Polskie prawo podatkowe jest względnie precyzyjne w swych zapisach, stosunkowo rzadko 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 sądów UE czy rozstrzygnięcia Komisji Europejskiej. Ponadto stosowanie prawa we wskazanym zakresie wymaga uwzględnienia szeregu aktów prawa wtórnego, np. rozporządzeń Komisji Europejskiej dopuszczających udzielanie określo-

nych rodzajów pomocy publicznej, a także aktów tzw. prawa miękkiego Unii Europejskiej (*soft law*) w postaci wytycznych czy komunikatów. 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);

3) 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. W konsekwencji aktualnego stanu rzeczy ocena tego rodzaju sytuacji jest w większości przypadków przerzucona na organ udzielający pomocy, a więc 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 do 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;

4) 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 oraz przepisach wykonawczych do tej ustawy. Akty te nie zawierają jednak zbyt wielu regulacji szczegółowych, które odnoszą się wprost 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 o.p.) i szczegółowego prawa podatkowego (np. art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.). Definicje te różnią się od siebie, gdyż – z wyjątkiem ustawy o swobodzie działalności gospodarczej – są stosowane wyłącznie na potrzeby danej ustawy i z zasady 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 podatkowej nie prowadzą działalności gospodarczej. Przykładem 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 lokalnego prawa podatkowego i powinna być wyeliminowana. Należałoby więc postulować, aby w aspekcie udzielania pomocy publicznej, w przepisach stanowiących podstawę udzielania preferencji podatkowych, wprost zawrzeć generalne odesłanie w tym zakresie do regulacji z zakresu pomocy publicznej. Chodzi więc o posłużenie się w przepisach

prawa podatkowego generalnym stwierdzeniem, o treści zbliżonej do art. 20a u.p.o.l., wedle którego udzielanie pomocy publicznej następuje z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Taki zapis podkreślałby pierwszeństwo regulacji z tego zakresu zarówno przed systemowym rozumieniem pojęcia „działalność gospodarcza” wynikającym z u.s.d.g., jego modyfikacjami wynikającymi z krajowych przepisów szczególnych (np. w zakresie wyłączeń określonych rodzajów działalności z działalności gospodarczej), jak i przed jego rozumieniem wynikającym ze słowniczka danego aktu. Rozwiewałoby to wątpliwości związane ze stosowaniem na gruncie danego aktu różnych definicji przedsiębiorcy i działalności gospodarczej, dając w tym zakresie pierwszeństwo stosowania rozumienia przyjętego w prawie unijnym;

5) brak jasnego wskazania, które ulgi i zwolnienia ustawowe mogą stanowić pomoc publiczną

Ogólny charakter art. 107 ust. 1 TFUE prowadzi do tego, że jeżeli zarówno w zakresie stanowienia, jak i stosowania lokalnego prawa podatkowego w odniesieniu do preferencji podatkowych konieczne jest uwzględnienie zasady reglamentacji pomocy publicznej, to podstawowym problemem jest fakt, iż nie do końca wiadomo, które z preferencji taką pomoc mogą stanowić. Poczynione w pracy rozważania pozwalają stwierdzić, iż w przypadku preferencji podatkowych, które mogą stanowić pomoc publiczną, zasadne jest wskazanie w akcie normatywnym, który stanowi podstawę ich udzielania wprost, przynajmniej że potencjalnie mogą one stanowić pomoc publiczną. W tych przypadkach, w których nie ma wątpliwości co do takiej klasyfikacji preferencji, akt normatywny powinien nie tylko wskazywać, iż jest to pomoc publiczna, ale również wskazywać formułę, w której może być udzielana (np. pomoc *de minimis*). Należy przy tym unikać, tam gdzie to jest możliwe, powoływania wprost w przepisach krajowych bezpośrednio stosowanych aktów prawa unijnego, co zapobiegnie sytuacji, w której konieczne jest dostosowywanie przepisów krajowych do odpowiednich zmian w przepisach unijnych. Wykluczy to także występujące w ostatnim czasie sytuacje, w których przepisy krajowe odsyłają do już nieobowiązujących aktów prawa UE.

Racjonalne byłoby przyjęcie założenia, wedle którego, jeżeli ustawodawca w odniesieniu do niektórych kategorii preferencji podatkowych wskazuje, iż stanowią lub mogą one stanowić pomoc publiczną, oznacza to, że przy jego milczeniu w innych przypadkach taka pomoc nie wchodzi w grę. Należałoby więc dokonać przeglądu ustawodawstwa podatkowego pod tym kątem i poprzez zmianę przepisów wyraźnie sygnalizować, że zastosowanie preferencji może prowadzić do udzielenia pomocy publicznej.

Dokonana w pracy analiza obowiązujących w Polsce regulacji prawnych zarówno z zakresu lokalnego prawa podatkowego, jak i prawa pomocy publicznej pozwala sformułować kilka wniosków o charakterze *de lege ferenda*.

1. W lokalnym prawie podatkowym powinno się w większym stopniu uwzględnić potrzeby gmin związane z prowadzeniem przez nie własnej polityki podatkowej.

Na tle kilku przeanalizowanych w opracowaniu podstaw prawnych udzielania preferencji dotyczących podatków i opłat lokalnych wykazano, iż w zakresie, w jakim odnoszą się one do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, stanowią one istotne ograniczenie władztwa podatkowego gmin. Ograniczenie to nie wynika przy tym z obowiązku stosowania rozwiązań wynikających z prawa unijnego, lecz jest narzucane wyłącznie przepisami krajowymi. Uwaga ta odnosi się przede wszystkim do ograniczenia rad gmin w prawie do różnicowania stawek podatków i opłat lokalnych wyłącznie w ramach formuły *de minimis* oraz do wynikającego z art. 67a w zw. z art. 67b § 1 pkt 3 o.p. uprawnienia do udzielania stanowiących pomoc publiczną ulg w spłacie zobowiązań podatkowych wyłącznie o wskazanym w tym przepisie przeznaczeniu. Taka konstrukcja tych regulacji uniemożliwia udzielanie wskazanych preferencji podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą w innych formułach prawnych. Tymczasem np. obniżone stawki podatku od nieruchomości mogłyby być dobrą formą udzielania pomocy w ramach tzw. wyłączeń grupowych.

2. W szerszym zakresie należałoby wykorzystać uprawnienia do określania warunków udzielania pomocy w krajowych programach pomocowych mających postać stosownych rozporządzeń.

Istotnym ułatwieniem we wprowadzaniu przez gminy preferencji podatkowych, co szczególnie widoczne jest w zakresie uchwał podatkowych w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości, jest możliwość konstruowania tych aktów w oparciu o określone w stosownych rozporządzeniach krajowych warunki. Zasadne jest więc stwierdzenie, iż z punktu widzenia stanowienia, ale i stosowania lokalnego prawa podatkowego (w przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych) pożądanym jest model, w którym Rada Ministrów w stosownym rozporządzeniu, które uzyskało akceptację Komisji Europejskiej, wskazuje szczegółowe warunki stosowania preferencji podatkowych. W konsekwencji w przypadku uchwały rady gminy lub indywidualnej decyzji, która jest zgodna z tym aktem, nie zachodzi ryzyko naruszenia regulacji z zakresu pomocy publicznej.

3. Rozszerzenie uprawnień rad gmin o prawo do wprowadzania ulg podatkowych innych niż obniżone stawki podatków i opłat lokalnych.

Realizując postanowienia EKSL oraz czyniąc zadość art. 168 Konstytucji RP, należałoby rozważyć nadanie radom gmin uprawnienia do wprowadzania ulg podatkowych innych niż obniżenie stawek w następstwie wprowadzenia ich różnicowania, również w innych daninach niż podatek rolny. Specyfika preferencji podatkowych stanowiących pomoc publiczną przemawia za nadaniem radom gmin kompetencji do wprowadzania ulg podatkowych, które z zasady polegałyby na odliczeniu od podatku. Taka formuła byłaby szczególnie pożądana w kontekście pomocy udzielanej w ramach niektórych kategorii wyłączeń grupowych, np. regionalnej pomocy inwestycyjnej. Umożliwiłaby ona stosowanie preferencji polegających na odliczeniu od podatku określonych kwot uzależnionych od wysokości poniesionych kosztów, w szczególności powiązanych z utworzeniem nowych miejsc pracy (np. 1000 zł na każde nowe miejsce pracy). Ponadto przyczyniłaby się do tego, iż ponoszone koszty mogłyby być uwzględnione w rozliczeniu podatku „co do grosza”, podczas gdy w obecnym stanie prawnym nie jest to możliwe ze względu na stosowanie formuły zwolnienia z podatku od nieruchomości, który rozliczany jest w cyklach miesięcznych. W konsekwencji podatnik traci prawo do zwolnienia od miesiąca, w którym doszłoby do

przekroczenia dopuszczalnego poziomu pomocy publicznej (a więc kiedy jeszcze tego poziomu nie przekroczył).

Realizacja powyższego postulatu związana byłaby z koniecznością określenia w krajowych rozporządzeniach zasad udzielania nie tylko zwolnień podatkowych, ale i wprowadzania ulg podatkowych w ten sposób, aby mogły być one udzielane bez obowiązku notyfikacji (art. 20d ust. 2 u.p.o.l.). Nie widzę argumentów, dla których np. pomoc regionalna związana z nową inwestycją lub tworzeniem nowych miejsc pracy nie mogłaby być udzielana zarówno w formie zwolnień z podatku od nieruchomości, jak i poprzez stosowanie ulg w tym podatku.

4. Zwolnienia i ulgi podatkowe stanowiące pomoc publiczną powinny być udzielane w oparciu o wydaną decyzję podatkową.

Aktualnie w przypadku zwolnień oraz ulg w podatkach i opłatach lokalnych, które stanowią formę udzielania pomocy publicznej, poza pewnymi wyjątkami (ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, niektóre ulgi i zwolnienia w podatku rolnym), dominuje automatyzm rozumiany w ten sposób, iż ich zastosowanie następuje w przypadku wypełnienia określonych w akcie prawnym warunków. Nie wydaje się w tym zakresie decyzji, z którymi wiązałoby się nabycie uprawnienia. Należałoby jednak rozważyć, czy przepisy kompetencyjne w tym zakresie nie powinny ulec zmianie. Wydanie przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta) decyzji o zwolnieniu lub uldze stanowiącej pomoc publiczną ma swoje zalety. Podstawową jest to, iż jest to dokument potwierdzający prawo do preferencji, podczas gdy zwłaszcza w przypadku uchwał przewidujących zwolnienia stanowiące pomoc inną niż *de minimis* określone w nich warunki są zwykle na tyle skomplikowane, iż mogą budzić wątpliwości interpretacyjne. Zatem potwierdzeniem prawa do zwolnienia byłaby decyzja wydana przez właściwy organ. Po drugie, nie można jednak, ze względu na sytuacje, w których podatnicy uzyskują na dane cele wsparcie z różnych źródeł, wykluczyć przypadków, w których nie są oni zainteresowani korzystaniem np. z niższej stawki podatkowej, gdyż taka pomoc wiązałaby się z obowiązkiem zwrotu uprzednio uzyskanej w innej formie pomocy publicznej. Nie powinno się więc zmuszać podatnika do korzystania z preferencji, gdy z różnych przyczyn jego wola w tym zakresie jest odmienna. Wolę tę wyrażałby on we wniosku o zastosowa-

nie preferencji podatkowej, który inicjowałby postępowanie podatkowe zakończone stosowną decyzją. Do rozważenia pozostaje więc przyjęcie na gruncie podatku od nieruchomości czy podatku od środków transportowych konstrukcji podobnej do tej, która występuje w podatku rolnym przy stosowaniu niektórych ulg i zwolnień ustawowych, np. zwolnienia z tytułu nabycia gruntów na utworzenie lub powiększenie gospodarstwa rolnego (art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r.). Zakłada ona, iż warunki zastosowania preferencji określa akt normatywny, ale jej udzielenie następuje dopiero po złożeniu stosownego wniosku, w oparciu o wydaną decyzję. Ma ona złożony charakter, gdyż z jednej strony bez jej wydania nie jest możliwe uzyskanie preferencji, ale z drugiej stosuje się ją już od następnego miesiąca po złożeniu wniosku, a nie wydania decyzji. Ponadto przy wydaniu tej decyzji nie występuje element uznaniowości, gdyż przesłanki udzielenia zwolnienia oraz ulgi określa ustawa. W toku postępowania organ podatkowy jedynie weryfikuje ich wystąpienie.

5. Należy przyjąć zasadę, iż przepisy lokalnego prawa podatkowego, które są podstawą do udzielania preferencji podatkowych wskazują wprost przypadki, w których może mieć miejsce udzielenie pomocy publicznej.

Istotnym problemem związanym ze stosowaniem zwolnień i ulg o charakterze ustawowym jest fakt, iż nie w każdym przypadku regulacje w tym zakresie chociażby sygnalizują, iż mogą one stanowić formę udzielenia pomocy publicznej. Docelowo więc, na zasadzie konstrukcji zbliżonej do tej, która użyta jest w art. 67b § 1 o.p., należałoby wskazywać, iż dana preferencja może nie stanowić pomocy publicznej, stanowić taką pomoc lub stanowić pomoc *de minimis*. Byłby to wyraźny sygnał do tego, aby organ podatkowy stosujący te przepisy przynajmniej rozważył możliwość udzielenia w danej formie pomocy publicznej. Dodatkowo przegląd ustawodawstwa w tym zakresie powiązany z odpowiednimi modyfikacjami docelowo powinien doprowadzić do sytuacji, w której brak przy danej preferencji podatkowej zastrzeżenia związanego z pomocą publiczną uzasadniałby twierdzenie, iż nie jest to forma udzielania tejże pomocy.

Przyjęcie powyższej formuły rozwiązałoby także występujący aktualnie problem związany z tym, iż w niektórych przypadkach ustawo-

dawca przesądza o tym, iż dana preferencja stanowi formę udzielania pomocy publicznej, np. *de minimis* (np. art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r. w zw. obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. art. 12 ust. 12 pkt 1 u.p.r.), podczas gdy niekiedy taka pomoc w ogóle nie będzie udzielana. Prowadzi to aktualnie do wątpliwości, czy dana preferencja, skoro stanowi pomoc *de minimis*, może być udzielona podmiotom, które nie prowadzą działalności gospodarczej albo też nawet ją prowadzą, ale w konkretnym przypadku udzielona preferencja nie spełnia wszystkich przesłanek, o których mowa w art. 107 ust. 1 TFUE.

6. Mając na uwadze zmiany w zakresie przepisów unijnych z zakresu pomocy publicznej, zasadne byłoby umieszczenie w przepisach krajowych jedynie ogólnych odesłań do tych regulacji.

Celem zapewnienia spójności przepisów krajowych oraz unijnych z zakresu pomocy publicznej zasadny jest postulat, aby docelowy model legislacyjny opierał się na założeniu (w tych przypadkach, gdy jest to możliwe), aby przepisy krajowe jedynie w sposób generalny odsyłały do regulacji unijnych w zakresie dopuszczalnych rodzajów pomocy. Zakres takiego odesłania może być bardziej lub mniej ogólny, czego przykładem są przepisy art. 20b i 20d ust. 2 u.p.o.l. W pierwszym przypadku przewidują one zastrzeżenie, że jeżeli uchwała przewiduje udzielanie pomocy publicznej, następuje to z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Z kolei art. 20d ust. 2 precyzuje, iż projekt uchwały, który nie uwzględnia warunków udzielania pomocy określonych w krajowych rozporządzeniach Rady Ministrów, podlega notyfikacji, chyba że przewiduje udzielenie pomocy w ramach wyłączeń grupowych lub udzielenie pomocy *de minimis*.

Analogicznie do powyższych rozwiązań należałoby więc poprzestać w przepisach o.p. na wskazaniu, iż w przypadku udzielania ulg w spłacie dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą:

- a) nie stanowią one pomocy publicznej,
- b) stanowią one pomoc *de minimis* w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa unijnego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*;
- c) stanowią one pomoc publiczną udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa unij-

nego dotyczących pomocy w ramach wyłączeń grupowych lub na podstawie odpowiednich rozporządzeń Rady Ministrów.

Zasadne jest także generalne odesłanie do regulacji z zakresu pomocy publicznej (unijnych i krajowych) przy poszczególnych instytucjach ordynacji podatkowej, których konstrukcja musi uwzględniać problematykę zwrotu nielegalnej pomocy publicznej (przedawnienia, odsetki za zwłokę, tryby nadzwyczajne), o czym niżej.

7. Powiązanie obowiązku przedkładania zaświadczeń, oświadczeń oraz informacji niezbędnych do udzielenia pomocy publicznej z każdym przypadkiem ubiegania się to taką pomoc.

W aktualnym stanie prawnym, zgodnie z art. 37 ust. 1, 2, 5 u.p.p.p., podmioty ubiegające się o pomoc publiczną zobowiązane są wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy przedłożyć określone w tych przepisach zaświadczenia, oświadczenia oraz informacje. Jak stanowi art. 37 ust. 7 wskazanej ustawy, do czasu przekazania tych dokumentów pomoc nie może być udzielona. Jednocześnie w kontekście preferencji podatkowych należy zauważyć, iż część z nich stosowana jest z urzędu, w sposób automatyczny, bez obowiązku złożenia stosownego wniosku w rozumieniu art. 168 § 1 o.p. Z tego względu, gdyby udzielanie tych preferencji miało pozostać na obowiązujących zasadach, a więc zasadniczo bez obowiązku złożenia stosownego wniosku, który inicjowałby postępowanie zakończone stosowną decyzją, zasadna jest zmiana w art. 37 ust. 1, 2 i 5 u.p.o.p. polegająca na wykreśleniu pojęcia „wniosek”. W konsekwencji obowiązki określone tym przepisem obciążałyby wszystkie podmioty, które ubiegają się o udzielenie pomocy, przez co rozumieć należy nie tylko złożenie stosownego wniosku, ale również np. deklaracji czy informacji na podatek do nieruchomości z wykazaną niższą stawką podatku lub zwolnieniem.

8. Określenie urzędowego formularza wzoru wniosku o ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych lub doprecyzowanie elementów tego wniosku.

Podstawowym problemem związanym z udzielaniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą jest aktualnie brak szczegółowych regulacji związanych z wnio-

skiem składanym w tym zakresie. Art. 168 § 2 o.p. określający elementy składowe podania jest w tym zakresie niewystarczający, gdy brać pod uwagę złożoność postępowania związanego już z samą wstępną fazą badania, czy z ulgą będzie wiązało się udzielenie pomocy publicznej, a jeżeli tak, to takiego rodzaju. Dlatego podstawowym elementem wniosku złożonego przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą w zakresie świadczeń związanych z tą działalnością powinno być wskazanie, czy ulga, o którą wnioskuje, jest czy też nie jest pomocą publiczną, a jeżeli tak jest, to czy pomocą *de minimis*, czy też pomocą o innym przeznaczeniu. Dodatkowo urzędowy formularz wniosku powinien zawierać informacje umożliwiające weryfikację kryteriów, o których mowa w art. 107 ust. 1 TFUE. Wzorcowe rozwiązania w tym zakresie mogą być przyjęte w oparciu o zaakceptowany przez Komisję Europejską, a przygotowany przez Ministerstwo Finansów na użytek organów podatkowych dokument pt. Optymalizacja ściągania podatków. Zasadne byłoby więc, aby wniosek zawierał informacje umożliwiające przeprowadzenie tzw. testu prywatnego wierzyciela, a które nie wynikają z formularzy informacji składanych na podstawie art. 37 ust. 1 u.p.p.p., odnoszące się m.in. do częstotliwości ubiegania się o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych i czasu trwania pomocy, regulowania zobowiązań podatkowych, płatności innych należności publicznoprawnych itp.

Alternatywnie o wskazane dane powinny być poszerzone aktualnie obowiązujące wzory formularzy informacji składanych przez podmiotu ubiegające się o pomoc publiczną, a w przepisach ordynacji podatkowej należałoby jedynie wskazać, iż obligatoryjnym elementem wniosku o ulgę składanego przez te podmioty jest wskazanie, czy ulga jest, czy też nie jest pomocą publiczną, a jeżeli tak jest, to czy pomocą *de minimis*, czy też pomocą o innym przeznaczeniu.

9. Wprowadzenie odpowiedzialności karnej z tytułu składania fałszywych oświadczeń na podstawie których udziela się pomocy publicznej.

Postępowania związane z udzielaniem preferencji podatkowych stanowiących pomoc publiczną opierają się w szerokim zakresie na przedkładanych przez przedsiębiorców dokumentach (oświadczeniach i informacjach, o których mowa w art. 37 u.p.p.p.). Jednakże aktu-

alnie obowiązujące regulacje nie przewidują sankcji karnych za podanie w tych oświadczeniach lub informacjach nieprawdy. Tymczasem, jak stanowi art. 233 § 1 kk.: „Kto, składając zeznanie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.” Zgodnie z § 6 tego przepisu zasada ta dotyczy także osoby, która składa fałszywe oświadczenie, jeżeli przepis ustawy przewiduje możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej. Jak już jednak wskazano, u.p.p.p. nie przewiduje składania oświadczeń oraz informacji pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Co za tym idzie, podanie nieprawdy w takim oświadczeniu lub informacji, o których mowa w art. 37 u.p.p.p., nie może podlegać odpowiedzialności karnej na zasadzie określonej w art. 233 k.k. Możliwość taka powinna być więc w przepisach tej ustawy wprowadzona, skoro dane ze wskazanych dokumentów stanowią podstawę do uzyskania preferencji podatkowych.

10. Uwzględnienie zaświadczenia o wysokości udzielonej pomocy de minimis jako elementu decyzji podatkowej.

Stosownie do § 2 ust. 3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie nie trzeba wystawiać odrębnego zaświadczenia w przypadku udzielania pomocy publicznej będącej pomocą *de minimis* albo pomocą *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie na podstawie decyzji, jeżeli w jej treści zostaną zawarte wszystkie elementy wymienione w tym akcie. Treść decyzji podatkowej określa jednak art. 210 o.p., który w § 3 przewiduje, iż przepisy prawa podatkowego mogą określać także inne niż wskazane w ustawie składniki, które powinna zawierać decyzja. Obowiązku umieszczenia w decyzji wskazanego zaświadczenia nie sposób jest jednak wywieść z żadnych przepisów prawa podatkowego w rozumieniu, jakie temu pojęciu nadaje art. 3 pkt 2 o.p. Przepisy rozporządzenia w sprawie wydawania zaświadczeń trudno jest bowiem klasyfikować jako regulacje dotyczące problematyki podatkowej czy też przepisy wykonawcze do ustaw podatkowych. W związku z tym w aktualnym brzmieniu przepisy ordynacji podatkowej w istocie nie uzasadniają umieszczenia w decyzji podatkowej takiego elementu jak zaświadczenie o wartości udzielonej pomocy *de minimis*. Aby miało

to uzasadnienie w treści tej ustawy, art. 210 § 3 o.p. powinien odwoływać się nie do przepisów prawa podatkowego, lecz ogólnie do przepisów prawa. Przepis ten powinien więc stanowić, iż przepisy prawa mogą określać także inne składniki, które powinna zawierać decyzja. Przy takiej redakcji byłby on spójny z rozwiązaniami przyjętymi w rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie zaświadczeń o pomocy de minimis.

11. Doprecyzowanie zasad zwrotu pomocy w formie preferencji podatkowych uzyskanej z naruszeniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym dochodzenie zwrotu nielegalnej pomocy publicznej jest na poziomie krajowym uregulowane wyłącznie w przypadkach, w których Komisja Europejska wyda decyzję o nakazie windykacji. Szczegółowe rozwiązania w tym zakresie zawierają przepisy ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (art. 25-28), ale i w tym wymiarze odnoszą się one jedynie do sytuacji, w których podstawą udzielenia pomocy była decyzja lub umowa, pomijając problematykę aktów normatywnych. Dodatkowo regulacje tej ustawy (art. 27) wprowadzają szczególną procedurę odzyskiwania zwrotu nielegalnej pomocy, której podstawą jest decyzja nakazująca zwrot udzielonej pomocy.

Generalnie zasadne jest przyjęcie założenia, wedle którego krajowe procedury powinny zapewnić dochodzenie zwrotu nielegalnej pomocy publicznej bez względu na rodzaj aktu, który był podstawą jej udzielenia oraz nawet wtedy, gdy Komisja Europejska nie wydała decyzji o nakazie windykacji. Drugim założeniem powinno być, aby w zależności od tego, jaką formę miała udzielona pomoc, w pierwszej kolejności wykorzystywać do jej odzyskania procedury szczególne, a dopiero gdy nie jest to możliwe, ogólną procedurę uregulowaną w ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Zatem w przypadku nielegalnej pomocy udzielonej w formie preferencji podatkowych w pierwszej kolejności należałoby dążyć do określenia lub ustalenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego w oparciu o regulacje ordynacji podatkowej i ustaw szczegółowego prawa podatkowego. Procedury te powinny być dostosowane do wynikających z przepisów unijnych zasad związanych z odzyskiwaniem nielegalnej pomocy, w szczególności ma-

jącej podstawowe znaczenie zasady, wedle której muszą one zapewniać skuteczną windykację nielegalnej pomocy wraz ze stosownym oprocentowaniem. Przeprowadzona w pracy analiza tych zagadnień prowadzi do wniosku, iż aktualnie nie jest możliwe w każdym przypadku zrealizowanie tej zasady w oparciu o krajowe procedury podatkowe. Trudno też, w kontekście zasad naszego systemu podatkowego, w tym związanych z powstawaniem zobowiązań podatkowych, terminami przedawnienia, czy regułami związanymi z naliczaniem odsetek za zwłokę stosować w zakresie odzyskiwania nielegalnej pomocy w formie preferencji podatkowych postanowienia art. 25-28 u.p.p.p.

W kontekście obowiązującego ułomnego modelu dochodzenia zwrotu nielegalnej pomocy publicznej udzielanej w formie preferencji podatkowych, który opiera się na wykorzystaniu procedur podatkowych oraz ogólnej procedury uregulowanej w ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, można zaproponować następujące rozwiązanie.

Docelowy model powinien w maksymalny sposób uwzględniać krajowy porządek prawny, w tym zasadę trwałości ostatecznych decyzji podatkowych oraz zaufania do obowiązującego prawa. W konsekwencji należałoby bazować na procedurach, w ramach których wydawane byłyby decyzje podatkowe stanowiące podstawę udzielania pomocy, rezygnując zasadniczo ze specjalnych decyzji podejmowanych na podstawie art. 27 ust. 1 u.p.p.p. W przypadku decyzji wydawanych w oparciu o przepisy ordynacji podatkowej zasadne byłoby upoważnienie organów podatkowych nie tylko, jak to jest obecnie, do ich wzruszenia w odpowiednio długiej perspektywie czasowej, ale należałoby też wydłużyć możliwość ustalania lub określania wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli jest to związane z obowiązkiem zwrotu nielegalnej pomocy, stosownie do regulacji art. 17 rozporządzenia Komisji Nr 2015/1589, a więc z uwzględnieniem 10-letniego terminu przedawnienia. Ponadto, celem zrównania sytuacji prawnej wszystkich beneficjentów, którzy uzyskali nielegalną pomoc, konieczne byłoby doregulowanie kwestii odsetek od tej pomocy. W każdym więc przypadku zapłata podatku wynikająca z uznania wsparcia za nielegalną pomoc powinna następować z odsetkami naliczanymi wg zasad właściwych dla zaległości podatkowych, z tym zastrzeżeniem, że nie mogą być one mniejsze niż wynikające z me-

todologii przyjętej przez Komisję dla zwrotu nielegalnej pomocy. Wymagałoby to wyjątkowo w niektórych przypadkach, gdy nie powstaje zaległość podatkowa, co uzasadnia naliczanie odsetek za zwłokę wg przepisów ordynacji podatkowej, wydawania szczególnej decyzji tylko na te odsetki w oparciu o regulacje u.p.p.p.

Celem realizacji powyższych postulatów, należałoby w szczególności zarówno w kwestii przedawnień, jak i naliczania odsetek za zwłokę przynajmniej wskazać w ordynacji podatkowej, iż jej regulacje są stosowane z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Reasumując, stwierdzić należy, iż ocena praktyki stosowania przez gminne organy podatkowe przepisów dotyczących pomocy publicznej pozwala uznać, że jest to jeszcze zagadnienie stosunkowo nowe i w dużej mierze z tego powodu stanowi źródło problemów. Dużą zaletą tych przepisów, w porównaniu do polskich regulacji z zakresu prawa podatkowego, jest jednak ich względna stabilność. Daje to nadzieję na to, że z biegiem czasu nastąpi zarówno wśród gminnych organów podatkowych, jak i przedsiębiorców wzrost świadomości prawnej w tym zakresie, a znajomość regulacji prawnych przełoży się w sposób pozytywny zarówno na sferę stanowienia, jak i stosowania lokalnego prawa podatkowego.

Bibliografia

- Adamczewski P., Świadczenie usług cmentarnych i pogrzebowych. Obowiązki zarządcy cmentarza w świetle ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów, Warszawa, październik 2014, <https://uokik.gov.pl>
- Adamiak B., Borkowski J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, 10. wyd., Warszawa 2009
- Antonow D., Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej, Warszawa 2009
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 8, Warszawa 2013
- Biondi A., Eckhout P., Flynn J. (eds.), *The law of state Aid in the European Union*, Oxford 2005
- Błaszczyk A, Ulga podatkowa jako forma pomocy publicznej dla przedsiębiorców, Katowice 2009 (maszynopis powielony)
- Boroszowski P., Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2010
- Brzeziński B., Wprowadzenie do prawa podatkowego, Toruń 2008
- Burzyński J., Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Zasady udzielania i dokumentacja (poradnik dla gmin), Gdańsk 2008
- Burzyński J., Ulgi i zwolnienia ustawowe jako forma pomocy publicznej dla przedsiębiorców, Gdańsk 2009
- Brzezicki T., Lasiński-Sulecki K., Postępowanie w sprawie udzielenia ulgi podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą w ramach pomocy de minimis – glosa do wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 16 czerwca 2014 r. (II SA/Bd 86/14), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 12
- Chrzan M., Selektywność środka podatkowoprawnego jako element konstytutywny zakazu udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom w europejskim prawie wspólnotowym. Implikacje dla Polski, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 1

Craig P., De Búrca G., *EU Law. Text, cases and materials*, Oxford 2003

Dokument roboczy Służb Komisji – Przewodnik dotyczący stosowania przepisów Unii Europejskiej z zakresu pomocy państwa, zamówień publicznych i rynku wewnętrznego do usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, w szczególności do usług socjalnych świadczonych w interesie ogólnym, Bruksela 29.4.2013, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/new_guide_eu_rules_procurement_pl.pdf.

Dowgier R., Konstruowanie uchwał podatkowych rad gmin w świetle zasad techniki prawodawczej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 7-8

Dowgier R., O problemie uchwał rad gmin wprowadzających preferencje podatkowe w podatku od nieruchomości w kontekście zmiany zasad udzielania pomocy publicznej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 11

Dowgier R., Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian, Warszawa 2014

Dowgier R., Stanowienie prawa podatkowego w Polsce, Białystok 2008 (maszynopis powielony)

Dowgier R., Uchwały rad gmin przewidujące zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach tzw. wyłączeń grupowych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 10

Dowgier R., Udzielanie przez gminne organy podatkowe ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą – zarys problemu, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 5

Dowgier R., Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, (w:) L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010

Dowgier R., Uznanie w prawie podatkowym, „Przegląd Naukowy Disputatio” 2011, t. XII

Dowgier R., Zakres i formy wykonywania władztwa podatkowego przez gminy, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 9

Dowgier R., Zakres władztwa podatkowego gmin w prawie Rzeczypospolitej Polskiej w świetle standardów wynikających z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, (w:) M. Ofiar-ska (red.), Europejska Karta Samorządu Lokalnego a prawo samorządu terytorialnego, Szczecin 2015

Dowgier R., Zwolnienie którego nie ma – specjalne strefy ekonomiczne, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2004, nr 1

- Dowgier R., Popławski M., Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach, Warszawa 2009
- Dowgier R., Popławski M., Uchwała w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 11
- Dowgier R., Popławski M., Zwrot podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz, Warszawa 2012
- Dowgier R., Liszewski G., Pahl B., Stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego, Białystok 2012
- Dudzik S., Bezpośrednia skuteczność przepisów prawa wspólnotowego dotyczących pomocy państwa dla przedsiębiorców, „Państwo i Prawo” 2000, z. 7
- Dudzik S., Pomoc państwa dla przedsiębiorstw publicznych w prawie Wspólnoty Europejskiej, Kraków 2002
- Dzwonkowski H. (red.), Prawo podatkowe, 2. wyd., Warszawa 2013
- Etel L., Podatnik prowadzący działalność gospodarczą a pomoc publiczna, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2011, nr 1
- Etel L., Redagowanie uchwał podatkowych rad gmin, „Finanse Komunalne” 2004, nr 3
- Etel L., Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004
- Etel L., Ulga podatkowa w podatku rolnym z tytułu wprowadzenia kłeski żywiolowej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, nr 12
- Etel L., Dowgier R., Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany, Białystok 2013
- Etel L., Kosikowski C., Ruśkowski E., Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006
- Etel M., Działalność gospodarza jako determinant „przedsiębiorcy” w prawie UE, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2011, nr 1
- Etel M., Działalność gospodarza szkół wyższych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 4
- Etel M., Działalność kulturalna jako działalność gospodarza: aspekty prawno-podatkowe, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 10
- Etel M., Pojęcie przedsiębiorcy (jako beneficjenta pomocy publicznej) w prawie UE, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 12
- Etel M., Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym, Warszawa 2012

- Flynn QC J., *The Role of National Courts*, (w:) A. Biondi, P. Eeckhout, J. Flynn (red.), *The Law of State Aid in the European Union*, Oxford 2005
- Fornalczyk A. (red.), *Pomoc publiczna dla przedsiębiorstw w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 1998
- Franczak A., *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych jako forma pomocy publicznej udzielanej przez gminne organy podatkowe*, (w:) T. Famulska, K. Znaniecka (red.), *Finanse – Problemy – Decyzje*, t. 1, Katowice 2014
- Fudalewski R., *Przeliczenie pomocy publicznej udzielanej w formie odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty podatku*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 5
- Galster J., Mik C., *Podstawy europejskiego prawa wspólnotowego. Zarys wykładu*, Toruń 1996
- Glumińska-Pawlic J., *Ulgi i zwolnienia podatkowe jako formy pomocy publicznej udzielanej przez organy samorządowe*, (w:) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, (red.) W. Miemiec, Wrocław 2009
- Glumińska-Pawlic J., *Windykacja pomocy publicznej udzielonej niezgodnie z zasadami Wspólnego Rynku przez samorządowe organy podatkowe na podstawie decyzji Komisji Europejskiej*, (w:) *Oplaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski Białystok 2010
- Główny Urząd Statystyczny, *Powierzchnia i ludność w przekroju terytorialnym w 2015 r.*, Warszawa 2015, <http://stat.gov.pl>
- Głuchowski J., Patyk J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, wyd. 3, Warszawa 2011
- Grespan P., *The role of national courts*, (w:) W. Mederer, N. Pesaresi, M. van Hoof (eds.), *EU Competition Law, vol. IV, State Aid, Book One*, Leuven 2008
- Hanusz A., *Strona postępowania podatkowego a ciężar dowodu*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9
- Hernández Guerrero V., *Komentarz do wyroku TS z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-501/00 Królestwo Hiszpanii v. Komisja Wspólnot Europejskich*, *Zb. Orz.* 2004, s. I-6717, (w:) W. Nykiel, A. Zalasieński (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014
- Informacja o wynikach kontroli stosowania przez gminy ulg w spłacie zobowiązań podmiotów działających na ich terenie, LPO-410-21/09, 162/2009/P/09/165/LPO, Poznań, grudzień 2009, https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli_nik/pobierz_px_remote_lpo_p_09_165_200910071155581254909358_01,typ,kk.pdf
- Informacja o wynikach kontroli ulg udzielanych przez gminy w odniesieniu do podatków stanowiących ich dochód w okresie 2008 r. – I kwartał 2011 r., 172/2011/P/11/163/

- LRZ, Rzeszów, grudzień 2011, <https://bip.nik.gov.pl/kontrolne/wy-niki-kontroli-nik/kontrolne,9166.html>
- Jak ustalić dzień udzielenia pomocy w przypadku ustawowego zwolnienia z podatku od nieruchomości?, <https://uokik.gov.pl/faq3.php#faq354>
- Jarecki S.A., *Wsparcie infrastruktury lokalnej – pomoc czy nie pomoc*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2015, nr 4
- Jamróż A., *Wstęp do nauk prawnych*, Białystok 1999
- Kalinowski M, Zalasziński A., *Pomoc podatkowa państwa w Unii Europejskiej (1)*, „Prze-gład Podatkowy” 2003, nr 11
- Kalinowski M, Zalasziński A., *Pomoc podatkowa państwa w Unii Europejskiej (2)*, „Prze-gład Podatkowy” 2003, nr 12
- Kapteyn P.J.G., Verloren van Themaat P., *Introduction to the Law of the European Commu-nities*, London-The Hague-Boston 1998
- Kociubiński J., *Services of General Economic Interest – Towards European Concept of Public Ser-vices*, „Wroclaw Review of Law, Administration & Economics” 2011, vol. 1, no. 2
- Kociubiński J., *Stosowanie pakietu Altmark (I i II) wobec pomocy udzielanej przedsiębiorcom świadczącym usługi w ogólnym interesie gospodarczym*, www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/39987/09_Jakub_Kociubinski.pdf
- Kosikowski C., *Kolejne nowelizacje ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Prze-gład Ustawodawstwa Gospodarczego” 2009, nr 10
- Kosikowski C., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2013
- Kosikowski C., Etel M., *Nowe prawo działalności gospodarczej*, Białystok 2014
- Kosikowski C., Ruśkowski E., *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1994
- Kosikowski C., Etel L., Brolik J., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz Lex*, 5. wyd., War-szawa 2013
- Kostański P., *Postępowanie przed Komisją Europejską w sprawie notyfikowanej pomocy państwa*, „Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego” 2006, vol. 4
- Kostecki A., *Podatkowy stan faktyczny*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1992, no 1183
- Kośka M., *Co cesarskie cesarzowi ... Zwrot pomocy państwa*, (w:) *Pomoc państwa wybrane za-gadnienia*, B. Kurcz (red.), Warszawa 2009

- Kulesza M., Pomoc publiczna dla przedsiębiorstw w RP. Rola gmin – uwagi wstępne na tle postanowień Traktatu rzymskiego i Układu o stowarzyszeniu, „Przegląd Prawa Europejskiego” 1996, nr 1
- Kurcz B. (red.), Pomoc państwa. Wybrane zagadnienia, Warszawa 2009
- Kurcz B., Kryterium selektywności w pomocy państwa, „Państwo i Prawo” 2008, nr 10
- Kurcz B., Między ustami a brzegiem pucharu ... gdzie jest pomoc państwa? Definicja pomocy państwa w świetle orzecznictwa ETS-u, (w:) B. Kurcz (red.), Pomoc państwa wybrane zagadnienia, Warszawa 2009
- Kwapisz-Krygiel K., Postępowanie w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Komentarz, Warszawa 2015
- Lachiewicz W., Pomoc publiczna w drodze wprowadzania zwolnień od podatków lub opłat lokalnych, bądź preferencyjnych stawek podatku lub opłaty, „Prawo Pomocy Publicznej” 2008, nr 1
- Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., Teoria państwa i prawa, Warszawa 1998
- Leszczyński L., Sądowa kontrola administracji a „kontrolna wykładnia operatywna” prawa administracyjnego, (w:) W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa profesora Macieja Zielińskiego, (red.) A. Choduń, S. Czepita, Szczecin 2010
- Litwińczuk H., Władztwo lokalne w sferze podatkowej, „Finanse” 1985, nr 9
- Łętowska E., Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje, „Państwo i Prawo” 2005, z. 4
- Łyczek M., Odmowa udzielenia ulgi podatkowej w kontekście przepisów dotyczących pomocy publicznej – komentarz do wyroku WSA w Krakowie, „Prawo Pomocy Publicznej” 2009, nr 3
- Łyczek M., Pomoc w formie ulg podatkowych, „Prawo Pomocy Publicznej” 2011, nr 3
- Łyczek M., Przedsiębiorca w świetle przepisów o pomocy publicznej, „Prawo Pomocy Publicznej” 2012, nr 1
- Marquardt P., Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców, Warszawa 2007
- Mastalski R., Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008
- Mastalski R., Kształtowanie wykładni operatywnej przez podmioty występujące w dwuetapowym modelu stosowania prawa podatkowego, (w:) Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz, (red.) A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol, Lublin 2011

- Materna G., *Pojęcie przedsiębiorcy w polskim i europejskim prawie ochrony konkurencji*, Warszawa 2009
- Micheau C., *Komentarz do wyroku TS z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98 Republika Federalna Niemiec v. Komisja Wspólnot Europejskich*, ECR [2000], s. I-6857, (w:) W. Nykiel, A. Zalasiniński (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, Warszawa 2014
- Morawski W., *Ulgi i zwolnienia podatkowe*, (w:) B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009
- Morawski W., *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003
- Nemitz P.F. (red.), *The Effective Application of EU State Aid Procedures. The Role of National Law and Practice*, Alphen aan den Rijn 2007
- Nicolaidis P., *The Boundaries of Tax Autonomy. Comments on the Opinion on A-G Geelhoed on Case C-88/03, Portuguese Republic v. European Commission*, "European State Aid Law" 2006, no 1
- Nicolaidis P., Kekeleki P., Kleis M., *State Aid Policy in the European Community: Principles and Practice*, Alphen aan den Rijn 2005
- Nowacki J., Tobor Z., *Wstęp do prawoznawstwa*, 4. wyd., Warszawa 2012
- Nykiel A., *Pojęcie pomocy państwa w świetle prawa Unii Europejskiej*, (w:) C. Mik (red.), *Prawo gospodarcze Wspólnoty Europejskiej na progu XXI wieku*, Toruń 2002
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002
- Nykiel-Mateo A., *Komentarz do wyroku TS z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 GIL Insurance Ltd i inni v. Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2004, s. I-4777, (w:) W. Nykiel, A. Zalasiniński (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014
- Nykiel-Mateo A., *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009
- Nyssens H., *De minimis*, (w:) W. Mederer, N. Pesaresi, M. van Hoof (eds.), *EU Competition Law*, vol. IV, *State Aid*, Book one, Leuven 2008
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, wyd. 2., Warszawa 2013
- Olszowy W., *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997
- Orłowski J., *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005
- Pahl B., *Majątek kościołów i innych związków wyznaniowych – zasady opodatkowania*, Olsztyn 2008

- Pahl B., Zwolnienie i ulga z tytułu nabycia gruntów rolnych a pomoc publiczna w rolnictwie, „Prawo Pomocy Publicznej” 2015, nr 6
- Pełka P., Stasiak M., Pomoc publiczna dla przedsiębiorstw w Unii Europejskiej, Warszawa 2002
- Pomoc publiczna w rolnictwie w formie zwolnień i ulg w podatku: rolnym, od nieruchomości oraz leśnym, www.minrol.gov.pl
- Popławski M., Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie, Warszawa 2009
- Popławski M., Lokalne prawo podatkowe, Białystok 2002 (maszynopis powielony)
- Popławski M., Pojęcie podatków lokalnych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 7-8
- Popławski M., Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych, Warszawa 2011
- Popławski M., Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014
- Postuła I., Werner A., Prawo pomocy publicznej, Warszawa 2008
- Półtorak N., Pojęcie państwa w prawie Wspólnot Europejskich (zarys problemu), (w:) Studia z prawa Unii Europejskiej, S. Biernat (red.), Kraków 2000, s. 103 i nast.
- Presnarowicz S., Ulgi i zwolnienia uznaniowe stosowane przez wójtów, burmistrzów, prezydentów. Pomoc publiczna dla przedsiębiorców, Warszawa 2003
- Quigley C., *European State Aid Law and Policy*, wyd. II, Oxford 2009
- Quigley C., Collins A.M., *EC State Aid Law and Policy*, Oxford 2003
- Radwański Z., Problemy metodologiczne dogmatyki prawa cywilnego, (w:) Zagadnienia metodologiczne prawnoznawstwa, red. J. Wróblewski, Wrocław 1982
- Reforma lokalnego prawa podatkowego – raport z badań, Białystok 2011, www.eksperci.uwb.edu.pl/images/sprawozdanie_podatki.pdf
- Rosińska J., Pomoc publiczna w świetle Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską i orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, „Głosa” 2004, nr 5
- Rossi-Maccanio P., Gibraltar and the Unsettled limits of Selectivity in Fiscal Aid, “European State Aid Law” 2009, no 1
- Santemato S., Advantage in the context of services of general economic interest under Altmark, (w:) W. Mederer, N. Pesaresi, M. van Hoof (eds.), *EU Competition Law*, vol. IV, State Aid, Book one, Leuven 2008

- Sinnaeve A., *State aid procedures: developments since the entry into force of the procedural regulation*, „Common Market Law Review” 2007, vol. 44, no 4
- Skrzydło-Tefelska E., *Komentarz do art. 57 TFUE*, (w:) A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, t. I, Warszawa 2012
- Sowiński R., *Wolność i ustawowa swoboda działalności gospodarczej*, Wrocław 2007
- Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2002
- Stawicki A., Stawicki E. (red.), *Ustawa o ochronie konkurencji i konsumentów. Komentarz*, Warszawa 2011
- Strzyczkowski K., *Pojęcie przedsiębiorcy publicznego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2002, nr 12
- Szczupakowski J., *Identyfikacja pomocy publicznej w projektach partnerstwa publiczno-prawnego*, (w:) J. Jabłońska-Bońca, J. Matuszewski (red.), *Prywatyzacja władzy publicznej, publicyzacja sfery prywatnej*, Warszawa 2012
- Szczupakowski J., *Triada norm prawnych regulujących proces udzielania przedsiębiorcom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych*, (w:) A. Pomorska (red.), *Przedsiębiorczość. Aspekty prawne*, Warszawa 2013
- Szelągowska A., *Zasady udzielania ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym w 2015 r. określone w zgłoszonym do Komisji Europejskiej programie pomocy SA.40223 (2014/XA)*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2015, nr 2
- Szpunar M., *Zasady zwrotu pomocy państwa w świetle ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2007, nr 6
- Szuster S., *Komentarz do ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*, Lex/el. 2005
- Szwarc-Kuczer M., *Komentarz do art. 49 TFUE*, (w:) A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, t. I, Warszawa 2012
- Szydło M., *Pojęcie pomocy państwa w prawie wspólnotowym*, „Studia Europejskie” 2002, nr 4
- Van de Castele K., *Insofar as it affects trade between Member States: Effect on trade*, (w:) W. Mederer, N. Pesarvesi, M. van Hoff (eds.), *EU Competition Law*, vol. IV, *State Aid, Book One*, Leuven 2008
- Weinfeld J., *Daniny, podatki, opłaty, cla, akcyzy skarbowości polskiej*, t. 2, Warszawa 1937
- Winter J.A., *Re(de)fining the notion of State Aid in article 87(1) of The EC Treaty*, “Common Market Law Review” 2004, vol. 41
- Wróbel A. (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Kraków 2005

- Wróbel A. (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, t. II, Warszawa 2012
- Wróbel I., *Traktatowe pojęcie usługi w najnowszym orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Państwo i Prawo” 2014, z. 9.
- Wróblewska E., *Odmowa udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w formie de minimis – glosa do wyroku WSA w Krakowie*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2009, nr 7
- Zenc R., *Komunikat Komisji Europejskiej w sprawie pojęcia pomocy publicznej*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2014, nr 3
- Zenc R., *Pojęcie usług w ogólnym interesie gospodarczym*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2014, nr 2
- Zenc R., *Zasady udzielania pomocy publicznej przez gminy*, Warszawa 2012
- Zenc R., Dowgier R., *Podatkowa pomoc publiczna udzielania przez gminy w pytaniach i odpowiedziach*, Warszawa 2015
- Ziemiński Z., *Etyczne problemy prawoznawstwa*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1972
- Ziemiński Z., *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980

Wykaz orzecznictwa sądów UE

- Wyrok TS z dnia 5 lutego 1963 r. w sprawie C-26/62 van Gend & Loos przeciwko Administratie der Belastingen, Zb. Orz. 1963, s. 1
- Wyrok TS z dnia 15 lipca 1964 r. w sprawie C-6/64 Costa przeciwko E.N.E.L, Zb. Orz. 1964, s. 1141
- Wyrok TS z dnia 2 lipca 1974 r. w sprawie C-173/73 Włochy przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1974, s. 709
- Wyrok TS z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie C-106/77 Amministrazione delle finanze dello Stato przeciwko Simmenthal, Zb. Orz. 1978, s. 629
- Wyrok TS z dnia 27 marca 1980 r. w sprawie C-61/79 Amministrazione delle finanze dello Stato przeciwko Denkavit italiane Srl., Zb. Orz. 1980, s. 1205
- Wyrok TS z dnia 17 września 1980 r. w sprawie C-730/79 Philip Morris przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1980, s. 2671
- Wyrok TS z dnia 18 marca 1981 r. w sprawie C-139/80 Blanckaert & Willems PVBA przeciwko Luise Trost, Zb. Orz. 1981, s. 137
- Wyrok TS z dnia 24 lutego 1987 r. w sprawie C-310/85 Deuflil GmbH przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1987, s. 901
- Wyrok TS z dnia 21 maja 1987 r. w sprawie C-249/85 Albako przeciwko BALM, Zb. Orz. 1987, s. 2345
- Wyrok TS z dnia 14 października 1987 r. w sprawie C-248/84 Niemcy przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1987, s. 4013
- Wyrok TS z dnia 2 lutego 1988 r. w połączonych sprawach C-67/85, C-68/85, C 70-85 Van der Kooy przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1988, s. 21
- Wyrok TS z dnia 21 marca 1990 r. w sprawie C-142/87 Belgia przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1990, s. I-959

- Wyrok TS z dnia 19 czerwca 1990 r. w sprawie C-213/89 The Queen przeciwko Secretary of State for Transport, ex parte Factortame, Zb. Orz. 1991, s. I-3905
- Wyrok TS z dnia 12 lipca 1990 r. w sprawie C-188/89 Foster i in. przeciwko British Gas, Zb. Orz. 1990, s. I-3313
- Wyrok TS z dnia 6 listopada 1990 r. w sprawie C-86/89 Włochy przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1990, s. I-3891
- Wyrok TS z dnia 21 marca 1991 r. w sprawie C-305/89 Włochy przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1991, s. I-1603
- Wyrok TS z dnia 23 kwietnia 1991 r. w sprawie C-41/90 K. Höffner, F. Elser przeciwko Macrotron GmbH, Zb. Orz. 1991, s. I-1979
- Wyrok TS z dnia 15 marca 1994 r. w sprawie C-387/92 Banc Exterior de Espana przeciwko Ayuntamiento de Valencia, Zb. Orz. 1994, s. I-877
- Wyrok TS z dnia 14 września 1994 r. w sprawie T-66/92 Herlitz AG przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1994, s. II-531
- Wyrok TS z dnia 14 września 1994 r. w sprawie łączonej C-278/92, C-279/92, C-280/92 Hiszpania przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1994, s. I-4103
- Wyrok SPI z dnia 8 czerwca 1995 r. w sprawie T-459/93 Siemens przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1995, s. II-1675
- Wyrok TS z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-39/94 SFEI i in., Zb. Orz. 1996, s. I-3547.
- Wyrok TS z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-241/94 Francja przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1996, s. I-4551
- Wyrok TS z dnia 20 marca 1997 r. w sprawie C-24/95 Land Rheinland-Pfalz przeciwko Alcan Deutschland, Zb. Orz. 1997, s. I-1591.
- Wyrok SPI z dnia 30 kwietnia 1998 r. w sprawie T-16/96 Cityflyer Express przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1998, s. II-757
- Wyrok TS z dnia 27 września 1998 r. w sprawie C-263/86 Państwo Belgijskie przeciwko Humbel i Edel, Zb. Orz. 1988, s. 5365
- Wyrok TS z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-224/97 Erich Ciola przeciwko Land Vorarlberg, Zb. Orz. 1999, s. I-2517
- Wyrok TS z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-75/97 Królestwo Belgii przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1999, s. I-3671

- Wyrok TS z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-83/98 P. Franska przeciwko Ladroke Racing Ltd i Komisji, Zb. Orz. 2000, s. I-3271
- Wyrok SPI z dnia 15 czerwca 2000 r. w sprawach połączonych T-298/07, T0312/97 Masotti i in. przeciwko Komisji
- Wyrok TS z dnia 12 września 2000 r. w sprawach połączonych od C-180/98 do C-184/98 Pavlov i inni, Zb. Orz. 2000, s. I-6451
- Wyrok TS z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98 Niemcy przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2000, s. I-6857
- Wyroki TS z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline GmbH i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH, Zb. Orz. 2001, s. I-8365
- Wyrok TS z dnia 22 stycznia 2002 r. w sprawie C-218/00 Cisał przeciwko INAIL, Zb. Orz. 2002, s. I-691
- Wyrok SPI z dnia 6 marca 2002 r. w sprawach połączonych T-92/00 i T-103/00 Diputación Foral de Álava przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2002, s. II-1385
- Wyrok TS z dnia 16 maja 2002 r. w sprawie C-482/99 Francja przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2002, s. I4397
- Wyrok SPI z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie T-110/01 Vedral przeciwko OHMI-France Distribution (HUBERT), Zb. Orz. 2002, s. II-5275
- Wyrok TS z dnia 13 lutego 2003 r. w sprawie C-409/00 Królestwo Hiszpanii przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2003, s. I-1487
- Wyrok TS z dnia 22 maja 2003 r. w sprawie Freskot AE przeciwko Elliniko Dimosio, Zb. Orz. 2003, s. I-5263
- Wyrok TS z dnia 24 lipca 2003 r. w sprawie C-280/00 Altmark Trans i Regie-rungspräsidium Magdeburg, Zb. Orz. 2003, s. I-7747
- Wyrok TS z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-13/01 Safalero, Zb. Orz. 2003, s. I-8679
- Wyrok TS z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-126/01 GEMO, Zb. Orz. 2003, s. I-13769.
- Wyrok TS z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie C-415/03 Komisja przeciwko Grecji, Zb. Orz. 2005, s. I-3875
- Wyrok SPI z dnia 5 kwietnia 2006 r. w sprawie T-351/02 Deutsche Bahn przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2006, s. II-1047

- Wyrok TS z dnia 11 lipca 2006 r. w sprawie C-205/03 FENIN przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2006, s. I-6295
- Wyrok TS z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2006, s. I-7115
- Wyrok TS z dnia 5 października 2006 r. w sprawie C-232/05 Komisja przeciwko Francji, Zb. Orz. 2006, s. I-10071
- Wyrok TS z dnia 11 września 2008 r. w sprawach połączonych od C-428/06 do C-434/06 Unión General de Trabajadores de la Rioja, Zb. Orz. 2008, s. I-6747
- Wyrok TS z dnia 20 listopada 2011 r. w sprawie C-268/99 Jany i in. przeciwko Staatssecretaris van Justitie, Zb. Orz. 2011, s. I-8615
- Wyrok TS z dnia 24 listopada 2011 r. w sprawie C-458/09 P. Włochy przeciwko Komisji, Zb. Orz. 2011, s. I-179
- Wyrok TS z dnia 8 września 2015 r. w sprawie C-105/14 Taricco i in., www.curia.europa.eu

ABSTRACT

1. A basic function of tax is fiscal as it is a source of the revenue budget. From this point of view, using tax as an instrument of aid granted by the State may seem contradictory to the essence of this allowance. Nevertheless, this inconsistency is rather obvious because, in some situations, the application of tax preferences fulfills another function of tax distinguished in the subject literature, i.e. as a fiscal stimulus. Differentiation of tax burdens, inter alia by their decrease, may encourage taxpayers to carry out specific actions. It may create new investments and new workplaces thus contributing to the increased tax base. Appropriate establishment of tax burdens' thresholds may constitute an element of the State's tax policy. Complexity of the issue of a contemporary use of tax as a tool to pursue such a policy is particularly apparent in the aspect of its impact on economic processes since the application of such mechanisms may lead to the infringement of competition apart from the assumed positive stimulating effect. Meanwhile, one of the main prerogatives of the European Union, which is reflected in the Treaty on the Functioning of the European Union, is the assurance of the same and just conditions of competition in the internal market to all entrepreneurs. The fulfillment of this objective is guaranteed by a general ban on granting State aid by Member States which may also take a form of tax preference. In this background, differences in interests of individual Member States are particularly visible which, for various reasons, aim at granting aid to entrepreneurs operating within their territories. Therefore, the general ban on granting State aid should be perceived as limitation of these States' powers, including the sphere of tax law.

The above general remarks indicate the connection between tax law, or more precisely between tax as an instrument of pursuing a tax policy,

and the State aid law composed of legal norms aimed at the protection of competition within the EU internal market. For this reason, this issue, which so far has not been presented in the Polish subject literature in a wider context, deserves special attention. The existing studies thereon have been almost exclusively based on the analytical method involving the assessment of binding legal regulations and, in principle, referred to tax issues either to a small extent or regarded only selected institutions regulated in this branch of law. Whereas the purpose of this monograph is to present the impact of State aid regulations on both making and applying tax law by using therein not only an analytical but also empirical research method based, most of all, on surveys and questionnaires. For the reasons mentioned below, the considerations thereon have been limited to the local tax law.

2. The book has been essentially based on the results of my research carried out within the research project funded by the National Science Centre (contract no. UMO-2011/01/B/HS5/01091) titled The impact of regulations on granting State aid on making and applying tax law in Poland. In the part concerning local tax law I continued my scientific research connected with the relations between the State aid law and tax law that I carried out earlier (in 2010 and 2011) at the Faculty of Law of the University of Białystok within the project Local tax law reform led by Prof. zw. dr hab. Leonard Etel. Without getting ahead of certain assumptions resulting from the abovementioned research, I must emphasize right here that during my work it appeared that the impact of State aid regulations on tax law was much greater locally than centrally. It, most of all, refers to the stage of law making due to the fact that there are 2478 municipalities in Poland whose Councils pass several dozen resolutions annually including, inter alia, tax matters. These resolutions, which mostly determine local tax rates and introduce exemptions thereto, need to be analyzed as far as the admissibility of granting tax preferences in the light of the general ban on granting State aid is concerned. Moreover, municipal tax authorities, i.e. village mayors and city mayors (city presidents), in those over 2500 municipalities commonly apply tax law provisions which envisage different kinds of tax preferences or grant such preferences in the form of reliefs to repay tax liabilities by issuing individual decisions, which also requires

them to evaluate the admissibility to grant them in the light of State aid provisions. To simplify further considerations, it has been assumed for the needs of this study that the activity of both law-making municipal bodies and municipal tax authorities will be comprised by the common term “municipality” unless specified otherwise.

For the above reasons, the study is focused exclusively on the issue of making and applying local tax law. It does not mean, however, that considerations included therein cannot be used to analyze issues connected with tax law legislation centrally and its application by State tax authorities. The scope of granting reliefs to repay tax liabilities regulated in the Law on Tax Ordinance does not contain any differences between applying these provisions by the State and self-government tax authorities in particular.

3. Explaining reasons for venturing to explore the impact of State aid law on tax law, I should start with the claim that one of the fundamental principles ruling the EU common market is free competition. Member States’ activities may be contradictory to it thus evoking disturbances in the common market operation. One of the instruments applied by a State to realize a broadly understood economy support are various kinds of tax preferences (among others, reliefs and exemptions). Such types of institutions constituting State aid may be prohibited from the point of view of the protection of competition. This is the reason for the EU law binding restrictions connected with granting State aid. It should be emphasized that they are essentially identical for all Member States and must be included in their legal orders. Due to the above, considerations on such regulations are universal and, in principle, the analysis of individual Member States’ legal systems is not necessary.

The EU law contains criteria according to which State aid is considered unlawful. These regulations, however, are of a general and guidance-like nature contained in the primary law. In result, their application in domestic legal orders is connected with the introduction of special legal solutions thereto within this scope. Taking Poland as an example thereof, we can see that granting State aid in the form tax preferences is connected with numerous doubts and problems. They are particularly visible locally, which results from a large number of

municipalities that hold law-making rights as well as municipal tax authorities that apply the law.

The following arguments supported undertaking research within the scope connected with the impact of State aid regulations on making and applying local tax law in Poland:

- a) The issue of State aid determines a correct use of tax law in practice. As a rule, wherever we deal with tax preferences (reliefs, exemptions, lower rates or a withdrawal from tax collection) with regard to entities conducting a business activity, the analysis of regulations on State aid is at stake. Therefore, it is a very common problem.
- b) The value of regulations on State aid is in direct proportion to the importance of tax preferences in economic life which, in principle, are an element of a tax policy pursued by a State. State aid is currently an inherent element of the system of granting tax reliefs and exemptions with regard to entities conducting a business activity. We deal with this issue, among others, when tax reliefs and exemptions are applied and introduced in the form of a resolution issued by Municipal Councils.
- c) State aid is not a category of tax law but its impact on this branch of law is significant. At the same time, it is problematic that, in principle, State aid law norms are different in nature from tax law norms. In the latter case, preciseness and clarity of norms are emphasized whereas State aid law focuses on the purpose it is to realize as its priority (protection of competition). This relates directly to the character of norms creating tax law (precise or concrete) and State aid law (guidelines-oriented). Therefore, those two issues should be brought together at the stage of making and applying tax law;
- d) The issue of applying regulations on State aid in the aspect of tax law is multifaceted. We should particularly indicate here that State aid is an issue connected with competition law and only to a certain extent with tax law.

Moreover, it should be emphasized that the indicated issues do not merely refer to tax authorities or law-making bodies but the addressees

of these norms as well. The provisions on State aid impose on its beneficiaries specified obligations to be fulfilled.

4. Bearing the above in mind, it should be stated that there is a need to verify currently binding legal solutions concerning granting State aid in the form of tax preferences in the context of their practical meaning and fulfillment of their assumed purpose. A target model of granting State aid in the form of tax preferences should be elaborated which, on the one hand, would maximally facilitate the assessment of admissibility of granting aid by tax authorities and, on the other hand, provide entities applying for aid with an opportunity to quite easily verify the conditions they must fulfill to obtain it.

5. Fundamental objectives to be fulfilled by the research carried out for the needs of this study were as follows:

- a) to analyze all spheres affected by the provisions on State aid with regard to making and applying local tax law in Poland. Within this scope, it was necessary to distinguish the stage of law-making and law application, which allowed to present the specificity of problems connected with these spheres in a better way;
- b) to identify and analyze problems connected with the above issues;
- c) to indicate possible solutions of the identified problems.

With regard to the above, an essential research problem should be formulated which this study has attempted to solve. It can be limited to the question whether, and if yes to what extent, State aid law affects making and applying local tax law in Poland. The answer to the this question could be provided if the above mentioned basic research objectives were fulfilled, i.e., most of all, identification of the areas affected by State aid law with regard to making and applying local tax law and ensuing problems. It has been reflected in the work's structure which is composed of two fundamental parts referring to the stage of making and applying local tax law. These considerations are preceded by introductory issues connected, above all, with the terms local tax laws and State aid. In the latter case, within the scope required to fulfill the work's subject, it was necessary to analyze the issues connected with the

general ban on granting State aid with a particular focus on prerequisites of aid admissibility.

Bearing the above mentioned research objective in mind, a crucial hypothesis being verified herein assumes that regulations on State aid constitute an additional restriction of municipalities' tax powers and impede the pursuit of tax policy by them. These restrictions are apparent not only at the stage of making local law acts in the form of tax resolutions but also during the application of statutory provisions envisaging tax preferences in the form of reliefs and exemptions. Moreover, they form the grounds for the issue of individual decisions in the matter of reliefs to repay tax liabilities. I have assumed a draft thesis to verify the above hypothesis according to which regulations on State aid may affect making and applying local tax law in two aspects: normative and extra-normative. As far as the first aspect is concerned, they are obviously connected with specified obligations resulting from legal provisions which are both substantive (a ban on granting aid or its specified types) and formal (a duty to notify or submit a drafted resolution to be evaluated by President of Office of Competition and Consumer Protection). Whereas with regard to the extra-normative aspect, I have assumed that there are significant reasons why municipal tax authorities and municipal law-making bodies tend to avoid granting State aid. Such conduct is caused, e.g., by the necessity to apply directly often imprecise EU regulations on State aid law and the fear of granting aid in breach thereof.

The research conducted in order to verify the legitimacy of the indicated research hypothesis relied on empirical (questionnaires and surveys), analytical (the assessment of the status quo of binding legal regulations) and synthetic (involving the evaluation of adequacy of binding legal solutions confronted with the results of the empirical research) methods.

6. Referring to the first question indicated in the introduction, we should pay attention to a wide area of tax matters that are affected by the regulations on State aid. The areas affected by State aid provisions with regard to local tax law can be subjectively divided into the following categories:

- a) introducing tax reliefs and exemptions in the form of legal acts (Municipal Councils' statutes and resolutions);
- b) application of the above mentioned preferences by municipal tax authorities;
- c) provision of reliefs to repay tax liabilities by municipal tax authorities through individual decisions.

Provisions on State aid constitute a legal limitation to grant tax preferences. It should be emphasized here that these regulations basically do not prevent municipalities from granting aid but introduce additional conditions of a substantive and formal nature within this scope. It can be generally stated that State aid in the form of tax preferences may always be granted after it is accepted by the European Commission, which requires notification of a relevant act based on which the aid is to be granted. Therefore, it is the Commission which eventually evaluates the impact of State aid on the internal market and assesses its admissibility. The obligation to notify, however, is subject to several exceptions which, as a rule, require the fulfillment of detailed substantive prerequisites of admissibility of granting a specified category of State aid. These additional conditions considerably restrict granting tax preferences, which is mainly connected with individual categories of State aid.

Art. 20c of the Act on Local Tax and Fees can serve as an example of such legal restrictions. It stipulates that in case of different rates of local tax and fees, they are limited to *de minimis* aid. Likewise, a possibility of granting aid in any other form has been excluded even though the EU law admits other cases of granting State aid too (e.g. block exemption).

Secondly, in case of *de minimis* aid, admissible thresholds of aid designated directly by the applicable EU provisions are a considerable restriction. Due to the above, in practice, even if the conditions to apply exemptions envisaged by domestic law are fulfilled, the preference may not be granted if these limits are exceeded. Additionally, as late as to the end of 2013, a considerable limitation preventing granting the analyzed category of aid was the so called difficult economic situation of an entrepreneur. For instance, it entailed situations when a relief could not be granted even though general prerequisites of granting it were fulfilled, e.g. an important taxpayer's interest or public interest.

In general, it should be assumed that the application of directly binding EU provisions on State aid leads to modifications of the conditions of granting aid envisaged in domestic law through the introduction of additional obligations to be fulfilled within this scope.

7. In the light of the pursued research, the thesis on both normative and extra-normative limitations to grant tax preferences resulting from the essence of State aid provisions has been confirmed. The ensuing conclusion is that State aid is commonly perceived as complicated. This remark also refers to entities applying for tax preferences.

At the same time, it is worth noticing that the complexity of State aid regulations is not, in practice, a cardinal obstacle to pass tax resolutions introducing tax preferences by competent Municipal Councils. Therefore, despite the fact that provisions on State aid are deemed complicated or very complicated, acts of local law forming the grounds for granting aid are passed indeed. It may lead, though, to the adoption of defective resolutions, which is confirmed by judicial functions performed by Regional Accounting Chambers.

In the light of the above, the emerging picture of law-making activity of Municipal Councils depicts, on the one hand, employees responsible for drafting tax resolutions who find State aid provisions to be a barrier to adopt such resolutions but, on the other hand, nothing impedes passing them in practice. It may lead to passing resolutions in breach of limitations resulting from the general ban on granting State aid, which is very seldom reported by President of Office of Competition and Consumer Protection which, in turn, is a consequence of the fact that resolutions deemed by Municipal Councils as not constituting the grounds for granting State aid are simply not sent to him. It refers to cases when certain aid is not considered to be State aid at all despite the fact such aid may occur.

Considerations made in the work, which are based on the data obtained during the research and their analysis, confirm a crucial role played by State aid regulations in the context of making and applying tax law in municipalities. Interactions between these groups of regulations are multifaceted even though their common denominator are tax preferences since granted aid assumes just such a form.

Municipalities deal with State aid at the stage of passing resolutions in the matter of tax exemptions and reliefs. Secondly, it occurs during the issue of tax decisions in individual matters within the scope of reliefs and exemptions from agricultural tax and reliefs to pay tax liabilities regulated by Tax Ordinance. Over the years, the value of State aid granted by municipalities in the form of tax preferences has been growing whereas, as a rule, it is *de minimis* aid. The reasons thereof should be searched, most of all, in simple procedures of granting aid in this form and the easiness to obtain it by entrepreneurs (lack of their own contribution and no obligation to indicate a purpose of aid).

In the light of the above, however, a question arises whether the simplicity of application should be a cardinal criterion of granting tax preferences if we assume that they should be a tool of a tax policy pursued by municipalities. What benefits does a municipality enjoy for withdrawing PLN 500 or even PLN 2.000 of tax arrears owed by an entrepreneur? Preferences granted in insignificant amounts and lacking a target character cannot be an efficient tool of a tax policy being pursued. A considerable range or liberty in granting this kind of support is indeed a sort of encouragement to abuse it which is favored, among others, by binding principles of granting reliefs to repay tax liabilities based on discretion and unclear prerequisites of their application. Therefore, it is rather difficult to talk about a stimulating function of tax preferences within the scope of *de minimis* aid. This function is better fulfilled by target support, i.e. the one connected with the requirement of incurring specifically designated expenses by a beneficiary. Here, first of all, relatively low limits of *de minimis* aid in the context of investment are not binding. Secondly, granting aid, a municipality has a guarantee that it will be properly used because infringements therein entail its recovery.

The above arguments imply the conclusion that in Poland municipalities grant State aid in the form they do mainly not because it benefits them but, most of all, with the inclusion of the criterion of simplicity of procedures connected with it. If investment support for training or employment was granted upon as simple principles as *de minimis* aid, it would certainly be as popular. It can be confirmed by the example of successive aid schemes in the form of the Cabinet's Regulations on the exemptions from a real estate tax constituting

regional aid for new investment and the creation of new workplaces. Just after the launch of these schemes, which simplified the procedure of granting aid and indicated detailed conditions of its application, relatively numerous resolutions of Municipal Councils envisaging this kind of preference started to crop up in Poland. It is difficult to assume that before these Regulations came into force municipalities did not need to encourage investment within their territories. Such needs did exist but sufficiently simple instruments which could implement them did not. Consequently, bearing in mind difficulties connected with correct drafting of a resolution and the length of procedures connected with obtaining approval to grant aid from the European Commission, such resolutions were simply not passed, often even against municipalities' needs.

8. From the point of view of municipalities, State aid regulations are perceived as a real barrier impeding provision of support to entrepreneurs. It results from several circumstances.

First of all, a multitude of legal regulations connected with granting State aid should be emphasized, in the thick of which municipalities simply lose their way. Even the establishment of legal frames necessary to grant aid does not resolve the problem because their complexity requires employees of offices working for municipalities to possess expertise they most often lack. What is more, the EU legal provisions are applied directly within the scope of State aid. Currently, it is not a problem that these regulations were originally created in foreign languages since their official translations are commonly accessible. However, the language of those provisions differs cardinally from the quite precise Polish language contained in legal acts concerning tax law, which is a source of vital problems for entities applying them.

Secondly, tax law regulations are not entirely consistent with the provisions on State aid. Several examples thereof may be indicated, starting from different understanding of an economic activity or a ban to introduce mixed exemptions (objective-subjective) and finishing with a ban to introduce tax reliefs. Thus, at the stage of making and applying tax law in municipalities, it is necessary to analyze two different legal orders and eliminate mutual contradictions, and most often it is a matter

of interpretation. Such an activity burdens municipal offices employees who are often unprepared for it.

Thirdly, the need to include regulations concerning State aid most frequently prolongs and complicates the procedure of making and applying tax law. Notifying and applying for an opinion of President of Office of Competition and Consumer Protection or Minister of Agriculture and Rural Development and finally notifying aid granting projects are effective discouraging factors.

Fourthly, obligations of municipal tax authorities connected with granting State aid do not expire at the moment of granting it. Once granted, it entails the issuance of certificates, informing the public about aid and finally making reports. Remembering that most often it is *de minimis* aid, i.e. as a rule not significant, there arises a question about the balance between the amount of work carried out in municipalities and the value of granted preferences. To describe it more literally, the amount of work is disproportionate to its cost, e.g. in case of write-offs under *de minimis* aid in agriculture, it is PLN 200 off an agricultural tax.

Fifthly, we should finally pay attention to a crucial psychological factor. Since municipalities are commonly afraid of granting State aid, as it has been depicted in this study and confirmed by pursued empirical research, thus it is more than natural to strive for not applying it. An employee of a municipal office responsible for preparing a draft of a resolution or decision in the matter of a relief to repay tax liabilities who must on his own evaluate the occurrence of criteria under Art. 107 par. 1 of the Treaty on the Functioning of the European Union, verify whether the aid does not exceed the limit, issue a certificate calculating a gross equivalent of aid and finally write an obligatory report thereon, simply endeavors to avoid such activities. Moreover, we may quite rightly assume that in many cases employees are pressed by either village mayors, city mayors (city presidents) or councilors to grant these preferences regardless of the circumstances. This thesis is confirmed by the research surveys and questionnaires which indicated that in creating tax resolutions, a low quality of legal regulations is not the greatest problem at all but external pressures. Consequently, we should be surprised when Supreme Audit Office acknowledges that aid was granted

in breach of the law. We cannot only blame inadequately prepared employees of municipal offices for it.

The above presented aspects connected with granting State aid in municipalities were a foundation of emerging specific “defensive mechanisms” operating in them, which may be understood but never accepted. First of all, they contribute to passiveness within the scope of granting State aid. Thus, in response to existing needs, resolutions in the matter of exemptions or reductions of tax rates are not passed, and reliefs for entities conducting a business activity to pay tax are not applied. As far as the latter issue is concerned, withdrawing relief grants is favored by the very structure thereof based on discretion and unclear concepts, which fact may be efficiently used as the basis to refuse to grant a preference and this way avoid problems with State aid.

If, however, it is not possible to withdraw from granting aid to entrepreneurs completely, attempts are made to classify it as aid not fulfilling the criteria under Art. 107 par. 1 of the Treaty on the Functioning of the European Union. Thus, reliefs and exemptions are granted to entrepreneurs with a conviction they do not constitute State aid. However, such activities are often not based on a factual state which is only superficially verified or not verified at all. Another alternative solution for granting aid is to provide it under the simplest procedure, that is to say, principally in the form of *de minimis* aid. Moreover, it must be said that if there was not a simplified course of procedure for this category of aid, this issue would in practice be treated marginally by municipalities.

Bearing the above in mind, we should now ask how to solve the problems depicted herein assuming that the simplest one, i.e. absolute withdrawal from granting State aid, is not possible to be realized in practice. In my opinion, we should start from a basic question, i.e. why municipalities apply tax preferences. If, particularly within the scope of tax resolutions, tax preferences are to be system-like solutions designated to exert specified results (supporting investment, supporting specified types of a business activity, decreasing, if necessary, burdens for specified categories of entities or types of activity), they must be rational and sufficiently justified. This is why, before passing a resolution on tax exemptions or lowered tax rates, the scale of impact of these regulations

must be determined. Law is not created only for the sake of creation itself and, in practice, it is not rare for Municipal Councils to introduce solutions which are not applied at all. In such a case we deal with the so called dead law. For this reason, introducing tax preferences, particularly those constituting State aid, should be especially well-considered.

If there is a need to provide aid, there must be someone in a municipality who will be able to prepare a draft of an appropriate resolution or decision. It seems that a lack of such people today is a crucial problem. In most municipalities, especially rural ones, there are no such people, which appears to be a fundamental cause of irregularities connected with granting State aid. The solution thereof would be a far-reaching educational action, which should be a priority for President of Office of Competition and Consumer Protection in particular. A certain solution would also undoubtedly be a greater use of benefits flowing from binding notified aid schemes of the European Commission which have a form of regulations. Their functioning would considerably facilitate the preparation of normative acts and issuance of decisions on the basis of which aid is granted. Consequently, at least a part of responsibility connected with a correct preparation of a drafted act on the basis of which aid is granted would be relieved from the employees of municipal offices. The best example confirming this thesis's accuracy is an increased number of resolutions in the matter of regional aid for new investments that were passed after the Cabinet issued a relevant regulation thereon.

9. Bearing in mind general considerations mentioned above, we may indicate main causes impeding granting State aid in the form of tax preferences by municipalities. They are as follows:

- a) the need to apply the EU legal provisions directly;

Provisions on the protection of competition encompassing regulations limiting a possibility of granting State aid by the European Union Member States derive, most of all, from the European Union primary law. What is more, they are specified into secondary law (mostly through Regulations). This entails a problem of direct application of these regulations by national courts, public administration bodies and beneficiaries of aid themselves. This issue is particularly complicated

as far as norms derived from the Lisbon Treaty are concerned which, introducing a general ban on granting State aid, may not be applied directly in every case. That is why it is necessary to know the EU law applicable to domestic law more profoundly. In my opinion, both tax authorities and taxpayers often lack such knowledge. This remark also refers to the case law of Court of Justice of the European Union, previously known as the European Court of Justice, as well as European Commission's decisions which significantly affect the application of the EU law. Consequently, there occurs peculiar fear of applying these regulations, which should be considered as an extra-legal (psychological) factor restricting granting State aid. It is particularly apparent in case of reliefs to repay tax liabilities which might be not applied due to their discretionary character.

- b) a specific character of the EU law norms expressed in their generality and guidelines-like nature, which results in the need to evaluate admissibility of granting State aid mostly on the basis of the so called "soft" criteria;

A character of domestic norms encompassed by tax law is fundamentally distinct from the EU regulations related to the ban to grant State aid and the admissibility of exceptions thereof. Polish tax law is relatively precise in its content; it quite seldom makes use of general clauses. Whereas defining a ban to grant State aid itself, the European Union law already uses such terms as, e.g., selectiveness of aid or its anti-competitive nature. These terms are executed by rich case law of the EU courts or European Commission's settlements. Moreover, the application of law within the indicated scope requires inclusion of several acts of secondary law, e.g. European Commission's Regulations admitting granting specified categories of State aid as well as European Union soft law in the form of guidelines or communications. The need to interpret the EU law each time in the context of the analysis of individual cases of applying tax preferences is an element discouraging their application in all cases involving optional aid (e.g. exemptions from a real estate tax in the form of a resolution of Municipal Council) or discretionary aid (e.g. reliefs to repay tax liabilities).

- c) lack of coherence between domestic and EU law provisions as well as insufficient specification of the issue of State aid in the Polish tax law provisions;

Polish tax law regulations do not sufficiently embrace the issue of State aid. This problem is particularly apparent within the Acts of detailed tax law which regulate tax exemptions and reliefs. As an example thereof is the fact that domestic provisions do not determine directly whether certain aid is State aid or not. In consequence of the current state of affairs, in the majority of cases the assessment of such situations is shifted to a body granting aid. Thus, the liability for a defective activity therein is delegated upon it too.

Moreover, domestic law should be extended by including exceptions from a general ban on granting State aid, e.g. under block exemption. Introduction of appropriate regulations thereon, which are the grounds of making local tax law, to the domestic law considerably increases access to aid, which is clearly confirmed by an excellent increase of a number of resolutions on exemptions from a real estate tax and means of transport, which constitute regional aid for investment on the basis of relevant Regulations of the Cabinet, adopted by Municipal Councils. Therefore, it is reasonable to introduce a mechanism regulating some issues connected with State aid, conditions of admissibility of specified categories of aid in particular, and their consistency with the EU provisions on the level of domestic provisions.

- d) lack of coherence between Polish tax law provisions and domestic provisions on State aid;

In the national legal order, the issue of State aid is generally regulated in the Act on State aid proceedings as well as the implementing rules thereto. These acts, however, do not contain too many detailed regulations which refer directly to tax law. This situation should be changed. Such issues as, e.g., a definition of a business activity, determination of a day when aid is granted, or a procedure of claiming aid recovery in the form of tax preferences, should be additionally specified. At present, there are no systematic regulations on State aid including specificity of tax preferences. These discrepancies are particularly apparent within the scope of the term of a business activity, which is crucial in granting State aid. In the national legal order, it is defined both by the systematic Act on

Freedom of Business Activity (Art. 2), the Act on State aid proceedings (Art. 2 point 17), the Act of general (Art. 3 point 9 of Tax Ordinance) and detailed tax law (e.g. Art. 1a par. 1 point 4 of the Act on Local Tax and Fees). These definitions differ from one another because, except the Act on Freedom of Business Activity, they are solely applied for the needs of a particular Act and they are, in principle, narrower than understanding of a business activity resulting from the EU law provisions. It evokes situations when State aid may be granted to entities which, based on a given Tax Law, do not conduct a business activity. An example thereof are entities conducting agricultural or forestry activity, which is not recognized as a business activity in the light of Art. 1a par. 2 of the Act on Local Tax and Fees.

Thus we should not be surprised by the fact that this situation is a source of significant problems during both making and applying local tax law; the problems which should be eliminated. Therefore, as far as State aid is concerned, we should postulate a direct inclusion of a general reference to State aid regulations in the provisions forming the grounds of granting tax preferences. Needless to say, tax law provisions should contain a general statement similar in its reading to Art. 20a of the Act on Local Tax and Fees, according to which State aid is granted in compliance with the provisions on State aid. Such legacy would emphasize the precedence of the regulation within this scope both over the systematic understanding of the term business activity resulting from the Act on Freedom of Business Activity, its modifications resulting from domestic special provisions (e.g. within the scope of exclusion of specified types of activity from a business activity) and its understanding resulting from a glossary of a given act. It would dispel doubts connected with the use of various definitions of an entrepreneur and a business activity on the basis of a given act, and provide priority for the use of understanding adopted in the EU law.

- e) lack of clear indication which statutory reliefs and exemptions may constitute State aid;

The consequence of a general nature of Art. 107 par. 1 of the Treaty on the Functioning of the European Union is the fact that whenever it is necessary to include the principles of State aid rationing both within the scope of making and applying local tax law with regard to tax preferences,

a basic problem is that we are not sure which preferences may constitute such aid. Considerations made therein allow to state that in case of tax preferences which may constitute State aid, it is reasonable to indicate directly in a normative act being the basis of granting the preferences that they are at least likely to constitute State aid. In cases which do not arise any doubts with regard to such a classification of preferences, a normative act should not only indicate that it is State aid but also point to the form under which it may be applied (e.g. *de minimis* aid). At the same time, wherever possible, we should avoid straight references to directly applied acts of EU law in domestic provisions, which will prevent a situation when it is necessary to adapt domestic provisions to relevant amendments of the EU provisions. It will also preclude recently occurring situations when domestic provisions refer to already invalid acts of the EU law.

It would be rational to assume that if, with regard to some categories of tax preferences, the legislator indicates that they constitute or may constitute State aid, it would mean that if he remains silent in other cases, such aid is out of the question. Therefore, we should review tax legislation from this point of view and change legal regulations so that they clearly indicate that the application of preferences may lead to granting State aid.

10. Summing up, it should be stated that the evaluation of the practice of applying State aid provisions in municipalities allows to claim that it is still a relatively novel issue which, to a great extent, is a source of problems just due to this. Nevertheless, compared to Polish tax law regulations, a great advantage of State aid provisions is their relative stability. It gives hope that legal awareness among both municipal tax bodies and entrepreneurs within this scope will in time rise whereas knowledge of legal regulations will positively affect the sphere of both making and applying local tax law.

RAFAŁ DOWGIER

THE IMPACT OF STATE AID REGULATIONS ON MAKING
AND APPLYING LOCAL TAX LAW

Table of contents	5
Index of abbreviations	9
Introduction.....	13

Chapter 1.

MAKING AND APPLYING LOCAL TAX LAW (s. 25)

Chapter 2.

THE CONCEPT OF STATE AID, ITS ADMISSIBILITY AND CATEGORIES

2.1. General remarks	33
2.2. An entrepreneur as a beneficiary of State aid	40
2.3. State aid criteria	55
2.3.1. A public nature of aid	55
2.3.2. Economic benefits.....	58
2.3.3. Aid selectivity	66
2.3.4. The impact on competition and trade within the European Union	76
2.4. The ban on granting State aid and exceptions thereof	83
2.5. State aid categories	92
2.5.1. General remarks.....	92
2.5.2. Negative and positive aid.....	93
2.5.3. Notified and non-notified aid	93
2.5.4. Individual aid and aid granted under aid schemes	96

2.5.5. Horizontal, regional and sectoral aid..... 98
2.5.6. De minimis aid..... 100

Chapter 3.

STATE AID IN THE FORM OF TAX AND LOCAL FEES PREFERENCES

3.1. General remarks 103
3.2. Forms of tax preferences within the scope of local tax and fees..113
 3.2.1. General remarks.....113
 3.2.2. Exemptions introduced through Municipal Councils’
 resolutions.....114
 3.2.3. Reliefs introduced through Municipal Councils’ resolutions 118
 3.2.4. A withdrawal to determine or collect agricultural tax..... 122
 3.2.5. Reliefs to repay tax liabilities..... 123
 3.2.6. Statutory exemptions and reliefs 127
3.3. The problem of classifying individual types of preferences
 as forms of granting State aid 132
3.4. The scope of State aid in the form of tax preferences granted
 by municipalities 139
 3.4.1. General remarks..... 139
 3.4.2. De minimis aid..... 143
 3.4.3. State aid other than de minimis and other than aid
 in agriculture and fishery 149
 3.4.4. Aid in agriculture and fishery 157
3.5. The impact of State aid regulations on municipalities’
 tax powers 159
 3.5.1. General remarks..... 159
 3.5.2. State aid regulations as a normative restriction
 of municipalities’ tax powers 162
 3.5.3. An extra-normative aspect of the impact of State aid
 regulations on making and applying tax preferences
 by municipalities..... 166

Chapter 4.

AID SCHEMES IN THE FORM OF MUNICIPAL COUNCILS' RESOLUTIONS
INTRODUCING PREFERENCES WITHIN THE SCOPE OF LOCAL TAX AND FEES

4.1. General remarks	175
4.2. The structure of an aid scheme in the form of Municipal Councils' resolutions	179
4.3. Resolutions forming the basis of granting de minimis aid	196
4.4. Resolutions forming the basis of granting State aid including conditions specified in the Cabinet's Regulation issued on the basis of Art. 20d par. 1 of the Act on Local Tax and Fees	208
4.5. Resolutions forming the basis of granting State aid including con- ditions specified in the European Commission's Regulation (EU) No. 651/2014 of 17th June, 2014 declaring certain categories of aid compatible with the internal market in application of Art. 107 and 108 of the Treaty.....	225
4.6. Resolutions on tax exemptions subject to European Commission's notification	233

Chapter 5.

THE IMPACT OF STATE AID REGULATIONS ON APPLYING LOCAL TAX LAW

5.1. General remarks	239
5.2. Granting reliefs to repay tax liabilities in the light of State aid provisions	245
5.2.1. General remarks.....	245
5.2.2. Formal requirements of an application to grant a relief to repay tax liabilities submitted by an entity conducting a business activity.....	246
5.2.3. Limits of relief applications binding tax authorities	250

5.2.4. Prerequisites of granting reliefs to repay tax liabilities in the context of admissibility of granting State aid	254
5.2.5. The scope of proceedings in the matter of granting reliefs to entities conducting a business activity.....	259
5.2.6. Elements of a decision on relief payments forming the basis of granting State aid	274
5.2.7. The application of reliefs to repay tax liabilities by municipal tax authorities – comments thereon in the context of audits carried out by the Supreme Audit Office	285
5.3. Preferences in agricultural tax constituting State aid granted in the course of a tax authority’s decision	289

Chapter 6.

RECOVERY OF AID IN THE FORM OF TAX PREFERENCES OBTAINED IN BREACH
OF STATE AID PROVISIONS

6.1. General remarks.....	299
6.2. Recovery of aid on the basis of the European Commission’s decision	301
6.3. Recovery of aid in case of a lack of the European Commission’s decision	317
Conclusions.....	327
Bibliography.....	351
Index of the EU courts’ case law	361
Abstract.....	365
Tabel of contents.....	383