

MAŁGORZATA CILAK

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

## **R. Dowgier, „Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego”**

**Temida 2, Białystok 2015, ISBN 978-83-62813-75-9, ss. 386.**

W 2015 r. ukazała się książka „Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego” autorstwa Rafała Dowgiera. Publikacja ta zasługuje na omówienie z uwagi na ważny temat, któremu jest poświęcona, jak również ze względu na staranne i kompleksowe ujęcie analizowanych problemów.

Przedmiotem opracowania jest wpływ regulacji o pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego. Kwestia ta ma wielkie znaczenie praktyczne dla przedsiębiorców, którzy mogą korzystać z pomocy. Ponadto mimo pojawiających się kolejnych publikacji, wciąż stanowi obszar nie do końca zbadany od strony naukowej.

Kwestię pomocy publicznej można rozpatrywać na kilku płaszczyznach. Z punktu widzenia konkretnego przedsiębiorcy lub przedsiębiorstw, dla których pomoc na dane cele może być udostępniona, istotne jest, jakie działania państwa stanowią w danym przypadku pomoc, czy

i według jakich procedur może być ona udzielona, oraz w jakich przypadkach istnieje ryzyko zwrotu udzielonej pomocy. W tych kwestiach należy wskazać, że pomimo wieloletniej praktyki Komisji Europejskiej i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE wciąż istnieją problemy z określeniem, czy w danym przypadku mamy do czynienia z pomocą publiczną. W konsekwencji państwo, stosując określone działania nawet bez świadomości ich pomocowego charakteru, naraża się na zarzut bezprawnego udzielenia pomocy, a jej beneficjenci mogą być zagrożeni orzeczeniem jej zwrotu wraz z odsetkami. Prawidłowa identyfikacja działania państwa jako udzielenie pomocy publicznej oraz zgodność z prawem UE oraz z rynkiem wewnętrznym tej pomocy stanowi zatem jeden z kluczowych punktów zainteresowania przedsiębiorców.

Inną płaszczyzną jest kwestia stanowienia i stosowania prawa przez państwo. Pomoc publiczna wywiera wpływ na możliwość ingerencji państwa w gospodarkę i stosowanie instrumentów, m.in. podatkowych, względem przedsiębiorstw. Przepisy o pomocy publicznej wywierają szczególnie silny wpływ na prawo finansów publicznych, ponieważ większość form, w których pomoc jest udzielana, polega na dokonywaniu wydatków budżetowych (np. dotacje), rezygnacji z wpływów budżetowych (podatków i innych danin publicznych), udzielaniu gwarancji i poręczeń. Sfera stanowienia i stosowania prawa podatkowego stanowi obszar, w którym wątpliwości co do charakteru działań państwa są szczególnie silne. Z jednej strony prowadzenie polityki podatkowej jest tradycyjnie uważane za wyraz suwerenności gospodarczej państwa, z drugiej zaś sfera ta jest również poddana zasadom pomocy publicznej.

W Polsce prawo do stanowienia przepisów podatkowych mają m.in. gminy. Do obowiązków rad gmin należy podjęcie uchwał w sprawie określenia stawek podatków lokalnych. Rady gmin mogą również wprowadzać w uchwałach zwolnienia przedmiotowe z podatków i opłat lokalnych, a w pewnych przypadkach – także ulgi. Z kolei gminne organy podatkowe mogą stosować ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przez konkretnych podatników. Wszystkie te działania organów gmin mogą w pewnych okolicznościach stanowić pomoc publiczną. Biorąc pod uwagę liczbę gmin (ok. 2500) i przyjmując, że w niemal w każdej z nich co roku

jest podejmowana co najmniej jedna uchwała w sprawach podatkowych<sup>1</sup> oraz wydawane są decyzje w sprawach indywidualnych podatników, widoczna jest skala problemu stosowania przepisów o pomocy publicznej.

W pierwszym rozdziale autor definiuje pojęcie lokalnego prawa podatkowego jako miejscowe prawo podatkowe (akty prawa miejscowego, o których mowa w art. 87 ust. 2 Konstytucji RP, zwłaszcza uchwały rad gmin w sprawach podatkowych) wraz z przepisami stanowiącymi podstawę do stanowienia tego prawa zawartymi w ustawach, a także przepisy – głównie ustawowe – regulujące proces realizacji przez jednostki lokalne podatków i opłat lokalnych zasilających ich budżety. Do lokalnego prawa podatkowego autor zalicza również regulacje dotyczące zwrotu pomocy publicznej, która odbywa się według procedur krajowych i w oparciu o przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>2</sup>, stosowanej również przez lokalne organy podatkowe. W rozdziale tym autor definiuje również pojęcia stanowienia i stosowania lokalnego prawa podatkowego.

Kolejny rozdział poświęcony jest pojęciu pomocy publicznej oraz kwestii jej dopuszczalności. W rozdziale scharakteryzowano również podstawowe kategorie pomocy. Pojęcie pomocy zostało wyjaśnione w działalności Komisji Europejskiej i orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>3</sup> przewiduje, że wszelka pomoc, która spełnia warunki określone w tym przepisie, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym. Jednak przepis ten określa owe warunki na tyle ogólnie, że nie jest możliwe zastosowanie ich bezpośrednio do oceny konkretnych przypadków. Komisja Europejska i Trybunał Sprawiedliwości UE na gruncie rozpatrywanych spraw dokonały zatem interpretacji art. 107 ust. 1 TfUE. Można zauważyć, że takie ukształtowanie regulacji nie jest korzystne z punktu widzenia państw udzielających pomocy oraz przedsiębiorców, ponieważ oznacza konieczność analizy całego dorobku orzeczniczego KE i TSUE oraz pozostawia

---

<sup>1</sup> Np. uchwała w sprawie określenia wysokości stawek podatkowych na dany rok.

<sup>2</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.

<sup>3</sup> Dz.Urz. UE z dnia 26.10.2012 r., C 326, s. 47 ze zm., wersja skonsolidowana, dalej: TfUE.

po stronie państwa ryzyko udzielenia pomocy niezgodnie z procedurą przewidzianą Traktatem lub udzielenia pomocy niezgodnej z rynkiem wewnętrznym.

Obok scharakteryzowania wszystkich wynikających z art. 107 ust. 1 TfUE kryteriów autor dokonał również analizy pojęcia przedsiębiorstwa, którym posługuje się prawo UE. Jest to szczególnie istotne ze względu na szeroki zakres pojęcia przedsiębiorstwa, które nie pokrywa się z krajowym pojęciem przedsiębiorcy. Rozbieżność ta powodować może błędną identyfikację działania państwa wobec podmiotów, którym prawo krajowe nie przyznaje statusu przedsiębiorcy. Niespójność ta jest pogłębianą przez istnienie definicji legalnych pojęcia działalności gospodarczej na gruncie różnych ustaw podatkowych, które stosują samorzady, oraz w ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Może ona stanowić element dezorientujący potencjalnych beneficjentów i organy udzielające pomocy.

W kolejnym rozdziale poddano analizie pomoc publiczną w formie preferencji w zakresie podatków i opłat lokalnych. W pierwszej kolejności scharakteryzowano pojęcie preferencji podatkowych, po czym przeprowadzono szczegółową analizę problemów prawnych pomocy publicznej w ich zakresie.

Rozważając te kwestie, autor dotyka wielu problemów, które występowały już wcześniej w obszarze podatków i opłat lokalnych, a które dają o sobie ponownie znać przy udzielaniu pomocy publicznej. Stosowanie tych przepisów ujawnia bowiem wiele mankamentów systemu podatków i opłat lokalnych. Jedną z kwestii, która ujawnia się przy okazji pomocy publicznej, jest uprawnienie gmin do wprowadzania w uchwałach ulg w podatkach i opłatach lokalnych. W przypadku podatku rolnego ustawodawca wprost mówi o ulgach podatkowych, ponadto ulga przybierać może formę obniżenia stawki podatku w stosunku do stawki w standardowej wysokości ustalonej przez radę gminy. Ograniczenie prawa do wprowadzania ulg jedynie do obniżania stawek podatków i opłat autor uważa za nieuzasadnione ograniczenie samodzielności finansowej gmin, utrudniające udzielanie pomocy publicznej. W niektórych przypadkach dotyczących

konkretnych rodzajów pomocy konstrukcja ulgi podatkowej byłaby bowiem bardziej odpowiednia niż zwolnienia podatkowego.

Autor zwraca również uwagę na niekonsekwencję ustawodawcy polegającą na niewskazywaniu, że działanie podjęte na podstawie danego przepisu stanowi lub może stanowić pomoc publiczną. W niektórych przypadkach przepisy wprost przewidują udzielanie pomocy, ale w innych zawierają jedynie wskazanie, że dane działanie może potencjalnie stanowić pomoc. Wreszcie nie brakuje również przykładów milczenia ustawodawcy w tej kwestii. Stan ten powoduje niepewność, czy skoro ustawodawca niekiedy wyraźnie przewiduje udzielanie pomocy, a w innych przypadkach milczy, to znaczy, że w tych ostatnich przypadkach nie występuje udzielanie pomocy? Autor wskazuje, że obecnie ustawodawca pozostawia organom samorządowym analizę, czy dane działanie stanowi udzielenie pomocy publicznej. Tymczasem jego zdaniem należałoby podwyższyć standard legislacji poprzez zawarcie w każdym przypadku, gdy przepis przewiduje udzielanie pomocy publicznej, stosownej informacji o tym fakcie. Postulat ten jest zasadny, ponieważ zwiększa bezpieczeństwo stosowania prawa przez organy gminy, uwalniając je od konieczności dokonywania analizy w tym zakresie. Jednak można mieć wątpliwości, czy jest możliwe całkowite wyeliminowanie konieczności interpretacji przesłanek wystąpienia pomocy publicznej przez organy gminy. O tym, czy dane działanie stanowi pomoc publiczną, przesądza nie to, jak klasyfikuje je prawo krajowe, ale to, czy można mu przypisać łączne spełnienie warunków z art. 107 ust. 1 TfUE. Stąd opatrzenie wszystkich przepisów kompetencyjnych stosownymi klauzulami może zmniejszyć ryzyko nieuwzględnienia przez organ gminy reguł pomocy publicznej – ale niekoniecznie całkowicie je wyeliminować. Ponadto ustawodawca musiałby konsekwentnie monitorować rozwój rynku wewnętrznego i w przypadku, gdy działanie dotąd niestanowiące pomocy staje się pomocą, niezwłocznie wprowadzać zmiany do ustaw. Trudno określić, jak wiązywałyby się z tego obowiązku.

W omawianym rozdziale znalazł się również problem ograniczenia władztwa podatkowego gmin przez regulacje o pomocy publicznej. Przepisy te, jak wskazuje słusznie autor, ograniczają swobodę gmin w prowa-

dzeniu własnej polityki podatkowej. Przypomnieć należy, że państwo członkowskie (w tym gminy) może udzielać tylko takiej pomocy, która jest zgodna z rynkiem wewnętrznym. Pewne typy pomocy są natomiast uznawane przez KE za niezgodne z rynkiem wewnętrznym i gmina nie może ich udzielać. W innych przypadkach udzielanie pomocy jest możliwe po zaakceptowaniu programu pomocowego przez KE. W konsekwencji gminna polityka podatkowa nie może być niezgodna z podstawowymi kierunkami wyznaczonymi przez KE. Ponadto ograniczenia swobody lokalnego prawodawcy wynikają z prawa krajowego, które niekiedy ogranicza możliwość udzielania pomocy w konkretnych formach do określonych typów pomocy (np. pomoc w formie różnicowania stawek może być udzielana tylko jako pomoc *de minimis*). Autor wskazuje na brak uzasadnienia utrzymywania tego rodzaju krajowych ograniczeń.

Kolejny rozdział poświęcony jest gminnym podatkowym programom pomocowym. Autor charakteryzuje pojęcie programu pomocowego i przedstawia różne procedury, które muszą być przestrzegane przy uchwalaniu ich w zależności od tego, jaki rodzaj pomocy przewidują. Wskazuje również liczne problemy prawne dotyczące konstrukcji gminnych podatkowych programów pomocowych. Zauważa m.in., że jedną z cech programu jest automatyczne jego stosowanie z mocy ustawy do wszystkich podmiotów spełniających kryteria określone w programie. Wskazuje na pewne mankamenty takiego stanu prawnego, postulując możliwość wprowadzenia do programów decyzji o charakterze deklaratoryjnym potwierdzającym nabycie uprawnienia przez podatnika.

Problemem występującym w programach pomocowych jest kwestia pomocy udzielanej z mocy prawa (np. uchwały rady gminy) bez konieczności zabiegania o jej udzielenie ze strony przedsiębiorcy. Niekiedy przedsiębiorca nie jest zainteresowany otrzymaniem pomocy z uwagi np. na ryzyko przekroczenia progu maksymalnej dopuszczalnej dla niego pomocy. Jednak konstrukcja niektórych programów pomocowych nie pozostawia mu wyboru, narażając go na ryzyko orzeczenia zwrotu pomocy. W tym zakresie autor postuluje uwzględnienie w konstrukcji gminnych programów pomocowych udzielania pomocy nie na zasadzie automatycznej, ale w następstwie złożonego wniosku, a także potwierdzenie

nabytego z mocy uchwały uprawnienia przez organy podatkowe poprzez wydawanie decyzji deklaratoryjnych.

Ponadto analizie poddano wiele innych kwestii, m.in. problem zawarcia w programach pomocowych określonych obowiązków dla przedsiębiorców oraz wprowadzania przepisów gwarantujących gminnym organom podatkowym kontrolę prawidłowości stosowania preferencji, a także szczegółowe kwestie dotyczące programów pomocy różnego typu.

Piąty rozdział poświęcono wpływowi regulacji o pomocy publicznej na stosowanie przepisów podatkowych przez gminne organy podatkowe. W obszernych rozważaniach autor analizuje przede wszystkim stosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w Ordynacji podatkowej, wskazując miejsca, w których jej przepisy utrudniają udzielanie tych ulg oraz proponując konkretne rozwiązania mające na celu poprawienie treści tych regulacji.

Ostatni rozdział poświęcono kwestii zwrotu pomocy udzielonej przez gminy w formie preferencji podatkowych. W rozdziale tym autor wskazuje na znaczny stopień skomplikowania postępowania w celu odzyskania pomocy z powodu niedostosowania polskich przepisów do reguł wynikających z prawa unijnego, np. w kwestii terminów przedawnienia zobowiązania podatkowego i terminu wydania decyzji nakazującej odzyskanie pomocy od beneficjenta przez KE.

Praca stanowi obszerną, wnikliwą i wielowątkową analizę problemu wpływu regulacji o pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego. Identyfikuje liczne problemy prawne w badanym obszarze, wynikające głównie z niedoskonałości polskiego prawa, które mimo, że kwestia pomocy publicznej była znana ustawodawcy jeszcze przed akcesją, zostało przygotowane do stosowania tych przepisów w niezadawalającym stopniu. Na uwagę zasługuje przedstawienie w pracy wyników badań empirycznych w postaci ankiet przesłanych przez pracowników gmin, organów podatkowych, regionalnych izb obrachunkowych. Wyniki badań potwierdziły powszechny odbiór przepisów o pomocy publicznej jako skomplikowanych, umożliwiły też identyfikację określonych problemów stąd wynikających, np. efektu zniechęcającego do podejmowania działania przez organy podatkowe z obawy o zachowanie

*Małgorzata Cilak*

zgodności z regułami pomocy publicznej. Praca zawiera cenne spostrzeżenia i wnioski, przydatne gminnym organom stosującym przepisy o pomocy publicznej, przedsiębiorcom, a także ustawodawcy.