

Rafał Dowgier¹

Naruszenie zakazów, nakazów i ograniczeń w prowadzeniu działalności gospodarczej jako negatywna przesłanka udzielenia pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych

1. Uwagi ogólne

Szczególny czas pandemii COVID-19 wymagał nadzwyczajnych działań również w sferze prawa podatkowego. Mam tutaj na myśli przede wszystkim rozszerzenie zakresu różnego rodzaju preferencji podatkowych², których celem było wsparcie przedsiębiorców. Rozumiejąc potrzebę szybkiego reagowania na oczekiwania społeczne w tym zakresie, należy niestety stwierdzić, że czas ten to – z punktu widzenia jakości prac legislacyjnych – czas dynamicznych, ale nie zawsze przemyślanych zmian³. Mieliśmy do czynienia ze swoistą „biegunką legislacyjną”, zwłaszcza gdy chodzi o kolejne nowelizacje ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych⁴. Zmiany w regulacjach prawnych

143

¹ Rafał Dowgier – profesor doktor habilitowany, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa, Uniwersytet w Białymstoku, <http://orcid.org/0000-0003-1583-086X>

² Pod tym pojęciem rozumiem różnego rodzaju rozwiązania, których skutkiem jest zmniejszenie lub zniesienie obowiązku zapłaty podatku, w tym przede wszystkim ulgi i zwolnienia – zob. szerzej W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.

³ Zob. L. Etel, *Czy można bardziej skomplikować tryb udzielania przedsiębiorcom ulg w spłacie podatków w czasie pandemii?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 1.

⁴ Dz.U. poz. 1842 ze zm. – dalej ustawa o tarczy antykryzysowej.

były jednak wprowadzane także poprzez inne ustawy, dla których wspólnym mianownikiem było wskazanie w ich tytule, że przyczyną nowelizacji jest przeciwdziałanie sytuacjom związanym z COVID-19. Właściwie „pod przykrywką” walki z pandemią można było zmienić wszystko i na wszystkie sposoby.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest właśnie jedna z takich regulacji, ukryta w art. 23 ustawy z dnia 28 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z przeciwdziałaniem sytuacjom kryzysowym związanym z wystąpieniem COVID-19⁵. Właściwie jednak należy stwierdzić, że nie chodzi o zmianę przepisów, tylko o wprowadzenie do porządku prawnego odrębnej regulacji, która wpisuje się w cały system rozwiązań związanych z pomocą udzielaną przedsiębiorcom w czasie pandemii. Poszukując istoty i celu wskazanego rozwiązania, należy stwierdzić, że zapewne chodziło o to, aby przedsiębiorcy naruszający ograniczenia, nakazy i zakazy w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, ustanowione w związku z pandemią, nie mieli prawa do udzielanej ze środków publicznych pomocy publicznej. Chodziło więc o wprowadzenie mechanizmu, wedle którego z pomocy publicznej mógł korzystać tylko przedsiębiorca przestrzegający wprowadzonych zakazów i ograniczeń. Cel ten, o czym w dalszej części opracowania, nie został jednak całkowicie osiągnięty, a to z powodu treści uchwalonych rozwiązań. Podkreślić też należy, że odczytanie zarówno celu art. 23 ustawy zmieniającej, jak i zrozumienie przesłanek stosowania tego przepisu było utrudnione i z tej przyczyny, że projekt ustawy został przygotowany przez grupę posłów i w analizowanym zakresie nie zawierał w istocie uzasadnienia. Uzasadnienie do projektu ustawy oczywiście formalnie było, ale w odniesieniu do przedmiotowej regulacji sprowadzało się ono do przytoczenia treści małej części projektowanego przepisu⁶.

W konsekwencji mieliśmy do czynienia z regulacjami, których prawidłowa interpretacja opierała się w zasadzie wyłącznie na regułach wykładni językowej, a te mogły prowadzić do wniosku, że zakładany cel nie zostanie zrealizowany. Podkreślić przy tym należy, że szeroki zakres spraw, do których mógł znaleźć zastosowanie art. 23 ustawy zmieniającej, powodował, że obejmował on także sprawy podatkowe (udzielanie pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych).

Pomimo faktu, że mamy do czynienia z rozwiązaniami prawnymi o charakterze incydentalnym, ze względu na zniesienie ograniczeń, naka-

⁵ Dz.U. poz. 2112 – dalej ustawa zmieniająca.

⁶ Zob. uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z przeciwdziałaniem sytuacjom kryzysowym związanym z wystąpieniem COVID-19 (druk nr 683), <http://sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=683> (dostęp: 7.11.2022).

zów i zakazów związanych z pandemią COVID-19 mają one charakter historyczny, warto jednak zwrócić na nie uwagę. Przede wszystkim, niestety, są one kolejnym dowodem bardzo niskiego poziomu legislacji z okresu pandemii. Ponadto w dalszym ciągu mogą one stanowić podstawę do kwestionowania otrzymanej przez przedsiębiorców w okresie obowiązywania ograniczeń, nakazów i zakazów pomocy publicznej.

2. Istota regulacji

Artykuł 23 ustawy zmieniającej wprowadzał zasadę, wedle której podstawę do odmowy udzielenia pomocy publicznej stanowi naruszenie przez przedsiębiorcę ograniczeń, nakazów i zakazów w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej w czasie pandemii COVID-19 (ust. 1)⁷. W związku z tym przedsiębiorca ubiegający się o pomoc publiczną obowiązany jest złożyć – pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań – oświadczenie, że nie naruszył ww. ograniczeń, nakazów i zakazów (ust. 3). Konsekwencją złożenia fałszywego oświadczenia, co wynika z art. 23 ust. 5 ustawy zmieniającej, jest obowiązek zwrotu kwoty stanowiącej równowartość udzielonej pomocy łącznie z odsetkami ustawowymi. Decyzję o obowiązku zwrotu wydaje podmiot udzielający pomocy. Egzekucja zwrotu nienależnej pomocy następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Ponadto w ust. 2 komentowanego przepisu nałożono na organy właściwe do weryfikacji przestrzegania nakazów, zakazów i ograniczeń obowiązek informowania podmiotu udzielającego pomocy o stwierdzeniu naruszenia wymogów związanych z przeciwdziałaniem COVID-19.

Na tle powyższego stwierdzić należy, że stworzono mechanizm, który zapewne w założeniu miał dyscyplinować przedsiębiorców w zakresie przestrzegania wprowadzonych w związku z COVID-19 zakazów, nakazów i ograniczeń, poprzez uzależnienie od tego uzyskania pomocy publicznej.

⁷ „Naruszenie przez przedsiębiorcę ograniczeń, nakazów i zakazów w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej ustanowionych w związku z wystąpieniem stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii, określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 46a i art. 46b pkt 1–6 i 8–12 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz.U. z 2020 r., poz. 1845 i 2112), stanowi podstawę odmowy udzielenia pomocy publicznej, w szczególności wsparcia finansowego udzielanego na podstawie art. 2a ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 1842 i 2112)”.

3. Zakres zastosowania art. 23 ustawy zmieniającej

Z art. 23 ust. 1 ustawy zmieniającej wynika po pierwsze, że stanowi on podstawę do odmowy udzielenia pomocy publicznej. Sięgając do ustawy o charakterze systemowym – ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej⁸ – pomocą publiczną jest pomoc państwa spełniająca przesłanki określone w art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Chodzi więc o wszelką pomoc przyznawaną 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, przez co wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

W powyższym ujęciu pomoc publiczną mogą stanowić wszelkiego rodzaju preferencje podatkowe, w tym przede wszystkim ulgi i zwolnienia⁹. Pewne wątpliwości można mieć natomiast co do tego, czy analizowana regulacja obejmuje również tzw. pomoc *de minimis*, której zasady udzielania w okresie pandemii regulowało 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*¹⁰. Jest to bardzo często w praktyce występująca forma wsparcia o ograniczonej wysokości i udzielana w uproszczonej procedurze. Jej relatywnie niewielka wysokość powoduje, że nie oddziałuje znacząco na wymianę handlową w ramach UE. Jednak nie jest to podstawą do uznania, że pomoc *de minimis* nie stanowi pomocy publicznej. Już na gruncie preambuły do ww. rozporządzenia Komisji można wywieść, że pomoc *de minimis* stanowi rodzaj pomocy państwa, ale wyodrębnionej pod względem formalnym, gdyż niewymagającej notyfikacji¹¹.

Należy zatem przyjąć, że naruszenie zakazów i ograniczeń prowadzić mogło do odmowy udzielenia każdej formy i rodzaju pomocy publicznej, nie tylko pomocy związanej ściśle z COVID-19, której ramy wyznaczał Komunikat Komisji – Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19¹². Trudno rozstrzygnąć, czy o to projektodawcom (posłom)

⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 743 ze zm. – dalej u.p.p.p.

⁹ Por. A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009, s. 174 i nast.

¹⁰ Dz.Urz. UE L 352 /1 z dnia 24 grudnia 2013 r.

¹¹ Zob. szerzej R. Dowgier, *Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego*, Białystok 2015, s. 100.

¹² Dz.Urz. UE C 91 I/1 z dnia 20 marca 2020 r.

chodziło, czy też mieli oni na myśli tylko tzw. pomoc covidową. Jednak nawet jeżeli taki był ich zamiar, to tego w sposób poprawny nie wyartykułowali.

Po drugie, przesłanką odmowy udzielenia pomocy było naruszenie przez przedsiębiorcę określonych ograniczeń. W tym zakresie art. 23 ust. 1 odsyła do odpowiednich przepisów wykonawczych. Bezpośrednio po wejściu w życie przedmiotowej regulacji było to rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii¹³. Ten wielokrotnie nowelizowany, a następnie zastępowany kolejnymi rozporządzeniami akt wskazywał na określone dziedziny gospodarki, które nie mogły być w czasie epidemii aktywne lub których dotyczyły określone ograniczenia. Podkreślenia wymaga to, że rozporządzenie było nowelizowane stosownie do sytuacji epidemicznej, reżim sanitarny był zatem zaostrzany i luzowany. Działalność, która w danym momencie była zabroniona, po jakimś czasie była otwierana.

Zwrócić należy uwagę, że już sam fakt wprowadzenia w drodze rozporządzenia ograniczeń w konstytucyjnie gwarantowanych prawach obywatela budzi istotne wątpliwości. Po drugie, wyżej wymienione rozporządzenie wprowadzało wiele zakazów, nakazów i ograniczeń, w tym m.in. nakaz odbycia kwarantanny po powrocie do Polski (§ 2 ust. 2), ograniczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej (§ 10), obowiązek noszenia rękawiczek jednorazowych oraz stosowania środków dezynfekcji rąk (§ 11) czy obowiązek zakrywania nosa i ust (§ 27). Artykuł 23 ust. 1 ustawy zmieniającej stanowi jednak o naruszeniu ograniczeń, nakazów i zakazów w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, a więc co do zasady chodziło o naruszenie obostrzeń wynikających z § 10. Brak maseczki stwierdzony u przedsiębiorcy nie mógł być uznany za naruszenie, o którym mowa w analizowanym przepisie, gdyż obowiązek jej noszenia nie był związany z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Nie zmienia to jednak faktu, że ogólne jedynie odesłanie do ograniczeń, nakazów i zakazów w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej w praktyce mogło prowadzić do absurdalnych sytuacji. Przykładowo: z § 10 ust. 6 rozporządzenia wynikało, że prowadzenie przez przewoźnika lotniczego działalności związanej z przewozem lotniczym pasażerskim jest dopuszczalne m.in. pod warunkiem zapewnienia płynów do dezynfekcji rąk na pokładzie statku powietrznego. Literalna wykładnia art. 23 ust. 1 ustawy zmieniającej prowadziła więc do wniosku, że naruszenie tego nakazu mogło skutkować odmową udzielenia przedsiębiorcy pomocy publicznej (sic!).

¹³ Dz.U. poz. 2316 ze zm.

4. Czy art. 23 ustawy zmieniającej mógł dotyczyć preferencji podatkowych przyznawanych bez wydania decyzji?

Użyty w art. 23 ust. 1 ustawy zmieniającej zwrot „stanowi podstawę odmowy udzielenia pomocy publicznej” prowadził do wniosku, że naruszenie zakazów było negatywną przesłanką wydania rozstrzygnięcia w zakresie udzielenia pomocy. Zasadniczo udzielenie pomocy będzie miało miejsce na podstawie decyzji administracyjnej. Odmówić udzielenia pomocy można tylko wtedy, gdy ktoś o nią wnioskuje. Odmówić oznacza bowiem „nie zgodzić się na spełnienie czyjejś prośby, propozycji lub czyjegoś żądania”¹⁴.

W zakresie prawa podatkowego zauważyć należy, że preferencje podatkowe w formie zwolnień i ulg mogą być przyznawane zarówno na wniosek – w drodze decyzji, jak i na podstawie bezpośrednio stosowanych aktów prawnych – z mocy prawa, bez obowiązku wydawania decyzji. Odnosząc się w tym miejscu *sensu stricto* do preferencji udzielanych w związku z COVID-19 na podstawie powołanego wyżej Komunikatu Komisji dotyczącego pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki, do pierwszej grupy należało zaliczyć ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci odroczenia terminu płatności oraz rozłożenia na raty. Z kolei do drugiej grupy zaliczało się zwolnienie z podatku od nieruchomości oraz przedłużenie terminu płatności rat podatku od nieruchomości wprowadzone uchwałą rady gminy, podjętą odpowiednio na podstawie art. 15p lub 15q ustawy o tarczy antykryzysowej¹⁵. W obu przypadkach, jak stanowił art. 15zzzz tej ustawy, ulgi, zwolnienia i przedłużenie terminu płatności to pomoc publiczna mająca na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce.

W mojej ocenie na podstawie art. 23 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej należało przyjąć, że regulacja ta nie odnosiła się do tych preferencji podatkowych, które są przyznawane bez złożenia wniosku. Artykuł 23 ust. 1 wskazywał bowiem na odmowę udzielenia pomocy, a ust. 3 zobowiązywał do złożenia stosownego oświadczenia przedsiębiorcę ubiegającego się o udzielenie pomocy. Ubiegać się, to „dążyć do uzyskania lub osiągnięcia czegoś”¹⁶. W mojej ocenie dążenie to powinno być wyartykułowane w stosownym żądaniu (wniosku).

¹⁴ Słownik języka polskiego PWN, hasło: odmówić, b.r., <https://sjp.pwn.pl/sjp/odmowic;2493309.html> (dostęp: 7.11.2022).

¹⁵ Szerzej na temat tych preferencji zob. R. Dowgier, *Wsparcie dla przedsiębiorców w 2021 r. wprowadzane uchwałami rad gmin podejmowanymi na podstawie tzw. tarczy antykryzysowej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 3.

¹⁶ Słownik języka polskiego...

Zestawienie tych przepisów pozwalało więc stwierdzić, że w sytuacji, gdy zastosowanie preferencji podatkowej uzależnione było wyłącznie od spełnienia normatywnie określonych przesłanek, art. 23 ustawy zmieniającej nie znajdował zastosowania. W tym bowiem przypadku przedsiębiorca o nic się nie ubiegał, a organ podatkowy nie mógł mu niczego odmówić, skoro nie złożono do niego żadnego wniosku¹⁷. Przykładowo więc przedsiębiorca, który chciał skorzystać z wprowadzonego przez radę gminy na podstawie art. 15p ustawy o tarczy antykryzysowej zwolnienia z podatku od nieruchomości, nie musiał składać żadnego oświadczenia, że nie naruszył zakazów, a organ podatkowy przy braku tego oświadczenia i co za tym idzie – nawet przy złamaniu zakazów, nie mógł mu odmówić pomocy.

Analizowane ograniczenie w praktyce – w zakresie prawa podatkowego – znajdowało więc zastosowanie w przypadku składania wniosków o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, które stanowiły pomoc publiczną.

5. Brak oświadczenia i skutki złożenia fałszywego oświadczenia

149

W kontekście art. 23 ust. 3 ustawy zmieniającej powstawało pytanie o to, jakie są skutki braku złożenia wskazanego w nim oświadczenia. Czy mogło być to uznane za brak formalny wniosku w rozumieniu art. 168 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁸, który wskazuje, że podanie powinno zawierać określone w nim elementy, ale również czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych? W mojej ocenie można było przyjąć, że brak złożenia przedmiotowego oświadczenia powinien być traktowany jako brak formalny wniosku o udzielenie pomocy publicznej, którego niezupełnienie nie pozwala na jego rozpatrzenie. Oczywiście, aby w tej kwestii była pełna jasność, lepiej byłoby, gdyby ustawodawca wskazał wprost, że oświadczenie składa się wraz z wnioskiem, ale tak w istocie należało odczytywać obowiązek złożenia oświadczenia przy ubieganiu się o pomoc. Takie oświadczenie dołączone do wniosku o udzielenie pomocy publicznej było jednym z wielu dokumentów. Podkreślić bowiem należy, że z art. 37 u.p.p.p. wynika obowiązek złożenia wraz z wnioskiem

¹⁷ Potwierdza to również wyraźne oddzielenie w art. 37 u.p.p.p. sytuacji, w której przedsiębiorca ubiega się o pomoc na podstawie wniosku (ust. 5), od sytuacji, w której pomoc jest przewidziana w akcie normatywnym i nie wymaga składania wniosku (ust. 5a).

¹⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm. – dalej o.p.

o udzielenie pomocy publicznej stosownych do rodzaju pomocy zaświadczeń, oświadczeń oraz informacji na urzędowych formularzach określonych w przepisach wykonawczych do ustawy. Według mnie na podobnej zasadzie należało traktować przedmiotowe oświadczenie. Z tego wywieść należy, że był to element niezbędny do rozpatrzenia wniosku, który przedsiębiorca powinien wraz z nim złożyć¹⁹. Za taką koncepcją się opowiadam, bo rozwiązuje ona problem sytuacji, w której przedsiębiorca, ubiegając się o pomoc publiczną, nie składał oświadczenia o tym, że nie złamał zakazów. Brak tego oświadczenia, w kontekście art. 23 ust. 1 ustawy zmieniającej, nie mógł być przesłanką odmowy udzielenia pomocy. Pomocy nie można było udzielić tylko przy naruszeniu nakazów, a nie przy braku oświadczenia w tym zakresie. Dlatego moim zdaniem jedynym sensownym rozwiązaniem tego problemu było przyjęcie, że postępowanie w sprawie udzielenia pomocy publicznej nie mogło być wszczęte bez złożenia przedmiotowego oświadczenia. Jego brak powodować powinien wezwanie do uzupełnienia braków formalnych wniosku w terminie 7 dni, a po bezskutecznym upływie tego terminu pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia (art. 169 § 4 o.p.). W innym przypadku nie byłoby żadnej możliwości skutecznego wyegzekwowania oświadczenia od przedsiębiorcy.

150

Wydanie decyzji w sprawie preferencji podatkowej na podstawie fałszywego oświadczenia przedsiębiorcy skutkuje, zgodnie z art. 23 ust. 5 ustawy zmieniającej, obowiązkiem zwrotu kwoty stanowiącej równowartość udzielonej pomocy łącznie z odsetkami ustawowymi za opóźnienie. Decyzję o obowiązku zwrotu pomocy wydaje podmiot udzielający pomocy publicznej. Wskazana regulacja zupełnie abstrahuje od rozwiązań wynikających z przepisów prawa podatkowego. Odnosząc się do stanu faktycznego, w którym podatnik uzyskał na podstawie fałszywego oświadczenia ulgę w spłacie zobowiązania podatkowego, stwierdzenie już po wydaniu decyzji i po jej uprawomocnieniu się, że oświadczenie było fałszywe, powinno stanowić podstawę do wznowienia postępowania w sprawie. Podważenie prawdziwości oświadczenia prowadzi bowiem do sytuacji, w której po wydaniu decyzji wyszły na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne istniejące w dniu wydania decyzji, nieznane organowi podatkowemu, co jest przesłanką wznowienia postępowania podatkowego (art. 240 § 1 pkt 5 o.p.)²⁰.

Tak więc po wznowieniu postępowania podatkowego i wyeliminowaniu z obrotu prawnego decyzji w sprawie ulgi u podatnika pozostaje kwota

¹⁹ Zob. R. Dowgier, *Wpływ...*, s. 248.

²⁰ Szerzej zob. D. Strzelec, *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2019.

podatku wynikająca z deklaracji, decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. To te dokumenty stanowią podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego i prowadzenia egzekucji należności. Nie trzeba w związku z tym na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej wydawać żadnej decyzji o obowiązku zwrotu pomocy. Byłoby to zdublowaniem tytułu do dochodzenia zwrotu pomocy rozumianej jako niezapłacony podatek. W tym kontekście art. 23 ust. 5 zd. 2 ustawy zmieniającej w sprawach podatkowych wydaje się zbędny, o ile do zwrotu pomocy można doprowadzić z użyciem właściwej procedury podatkowej. Jednocześnie nie sposób jest przyjąć taką interpretację, przy której decyzja o nakazie zwrotu zwalniałaby organ podatkowy z obowiązku weryfikacji poprawności korzystania z preferencji podatkowej w trybie przewidzianym prawem (co prowadziłoby np. do tego, że przedsiębiorca posiada decyzję o umorzeniu zaległości podatkowej, a jednocześnie organ podatkowy nakazuje mu – wydając odrębną decyzję o nakazie zwrotu – zapłatę tej należności).

W kontekście powyższego powstaje jednak bardzo istotne pytanie, czy o fakcie naruszenia przez przedsiębiorcę nakazów, ograniczeń i zakazów może rozstrzygać samodzielnie organ udzielający pomocy. Ja takiej możliwości nie widzę. W pierwszej kolejności dlatego, że do kontrolowania tych kwestii uprawnione były zupełnie inne podmioty (np. sanepid, policja). Po drugie dlatego, że oświadczenie składane było pod odpowiedzialnością karną. W mojej ocenie bez rozstrzygnięcia przed sądem powszechnym kwestii tej odpowiedzialności, a więc prawdziwości oświadczenia, należy przyjąć, że korzysta ono z domniemania prawdziwości. Dla organu podatkowego do podjęcia procedury zmierzającej do zwrotu pomocy publicznej nie jest więc wystarczające zawiadomienie o naruszeniu zakazów od odpowiedniego organu (swoją drogą skąd taki organ, np. sanepid, wiedział, że dany przedsiębiorca otrzymał pomoc publiczną i od kogo – bo przecież tych kwestii badać nie mógł). Uznanie oświadczenia za fałszywe powinno być potwierdzone w procedurze karnej prowadzonej w celu ukarania przedsiębiorcy jako winnego złożenia fałszywego oświadczenia. Dopiero uznający winę wyrok w tej sprawie umożliwi wznowienie postępowania podatkowego zmierzającego do pozbawienia przedsiębiorcy preferencji podatkowej.

6. Naruszenie zakazów i ograniczeń po udzieleniu pomocy

Należy też rozważyć, czy naruszenie zakazów, nakazów i ograniczeń, o których mowa w art. 23 ust. 1 ustawy zmieniającej, już po udzieleniu pomocy publicznej może stanowić podstawę do dochodzenia jej zwrotu.

W mojej ocenie nie jest to możliwe. Analizowane przepisy – zarówno w zakresie odmowy udzielenia pomocy, jak i oświadczenia przedsiębiorcy o nienaruszeniu zakazów – odnoszą się do etapu sprzed jej udzielenia. Prawdziwość oświadczenia powinna być oceniana na moment jego złożenia. Przedsiębiorca nie oświadcza, że nie naruszył ograniczeń i zakazów, a nie, że nie naruszył i nie naruszy. Złożenie takiego oświadczenia co do zdarzeń przyszłych nie byłoby zresztą możliwe, bo stanowiłoby to jedynie deklarację, a nie oświadczenie.

Również art. 23 ust. 1 ustawy nie stanowił, że warunkiem korzystania z pomocy publicznej było to, że przedsiębiorca nie łamie zakazów. Oświadczenie składał, ubiegając się o pomoc, i przed jej udzieleniem właściwy organ weryfikował, czy może jej udzielić. Późniejsze – po udzieleniu pomocy – zmiany w tym zakresie, a więc złamanie zakazu lub ograniczenia, nie miały już, w świetle analizowanych przepisów, żadnego znaczenia dla uzyskanej wcześniej pomocy. Trudno powiedzieć, czy taki miał być cel tych regulacji.

7. Wnioski

152

Jak wskazano na wstępie niniejszego opracowania, czas pandemii i związanych z nią drastycznych ograniczeń, nakazów i zakazów mamy już na szczęście za sobą. Wprowadzane w tym okresie rozwiązania prawne w dalszym ciągu są jednak źródłem problemów interpretacyjnych, przede wszystkim ze względu na ich niską jakość legislacyjną. Analizując przedmiotowy art. 23 ustawy zmieniającej, nie mogę oprzeć się wrażeniu, że grupa posłów (raczej nieprawników) przygotowała w pośpiechu regulację, która miała realizować pewien cel. Było nim powiązanie pomocy publicznej z przestrzeganiem wprowadzonych w związku z epidemią zakazów, ograniczeń i nakazów. Jednak w uchwalonym kształcie zakres oddziaływania powołanego przepisu był dość ograniczony. Wydaje się, że miał on raczej prewencyjny charakter w tym znaczeniu, że przedsiębiorcy byli informowani zarówno o konieczności przestrzegania zakazów jako warunku uzyskania pomocy publicznej, jak i o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia w tym zakresie. Głębsze wczytanie się w art. 23 prowadzi jednak do wniosku, że organy udzielające pomocy (w tym organy podatkowe) nie mogą samodzielnie kwestionować prawa do pomocy. W gruncie rzeczy wprowadzenie odpowiedzialności karnej za składane oświadczenia powoduje, że to sądy powszechne będą rozstrzygały kwestie złamania zakazów. Dopiero ich orzeczenia otworzą organom udzielającym pomocy drogę do jej odzyskania.

Analizowane regulacje nie pozwolą także na pozbawienie pomocy przedsiębiorcy, który np. dzień po udzieleniu mu pomocy otworzył restaurację pomimo zakazu. Złożył on przed udzieleniem pomocy prawdziwe oświadczenie, że zakazów nie łamał, a więc późniejsze działania w tym zakresie oświadczeniem tym nie są już objęte.

Bibliografia

- Dowgier R., *Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego*, Białystok 2015.
- Dowgier R., *Wsparcie dla przedsiębiorców w 2021 r. wprowadzane uchwałami rad gmin podejmowanymi na podstawie tzw. tarczy antykryzysowej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 3.
- Etel L., *Czy można bardziej skomplikować tryb udzielania przedsiębiorcom ulg w spłacie podatków w czasie pandemii?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 1.
- Nykiel W., *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel-Mateo A., *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009.
- Słownik języka polskiego PWN*, hasło: odmówić, b.r., <https://sjp.pwn.pl/sjp/odmowic;2493309.html> (dostęp: 7.11.2022).
- Strzelec D., *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2019.

Akty prawne

- Komunikat Komisji – Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19 (Dz.Urz. UE C 91 I/1 z dnia 20 marca 2020 r.).
- 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* (Dz.Urz. UE L 352 /1 z dnia 24 grudnia 2013 r.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz.U. poz. 2316 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.).
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 743 ze zm.).

Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 1842 ze zm.).
Ustawa z dnia 28 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z przeciwdziałaniem sytuacjom kryzysowym związanym z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. poz. 2112).

Streszczenie

W okresie pandemii COVID-19 ustawodawca wprowadzał różnego rodzaju ograniczenia, nakazy oraz zakazy, które odnosiły się m.in. do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Jednocześnie podejmował działania mające na celu wsparcie przedsiębiorców, m.in. poprzez udzielanie im różnego rodzaju preferencji podatkowych, które mogły stanowić formę pomocy publicznej. W konsekwencji stworzono regulację prawną, która uzależniała uzyskanie wsparcia od przestrzegania wskazanych ograniczeń, nakazów i zakazów. Rozwiązanie to nie było jednak wolne od wad i budziło wątpliwości na etapie jego praktycznego stosowania. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie tej materii. Pomimo że analizowane regulacje prawne zasadniczo mają już historyczny charakter, to jednak nie można wykluczyć ich stosowania w celu odzyskania pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych, przyznawanej w okresie ich obowiązywania. Z tego punktu widzenia problematyka ta zasługuje na uwagę.

Słowa kluczowe: preferencje podatkowe, pomoc publiczna, zakazy, nakazy, ograniczenia w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej w czasie pandemii COVID-19