

TRYB PRYZNAWANIA ULGI W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH A POMOC PUBLICZNA

I. Przyznawanie ulg w spłacie zobowiązań przez organ podatkowy od czasu wejścia Polski do Unii Europejskiej wymaga przestrzegania przepisów regulujących dopuszczalność pomocy publicznej. Przyznanie umorzenia, rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności podatku obciążającego przedsiębiorcę jest – w większości przypadków – formą udzielenia pomocy publicznej. Może to zatem mieć miejsce – co wynika z art. 67b o.p. – tylko w określonych trybach i po spełnieniu przez podatnika szeregu warunków wynikających z przepisów określających dopuszczalność stosowania tego rodzaju przepisów. Przepisy te to przede wszystkim rozporządzenia Komisji UE i w niewielkim zakresie regulacje polskie. Stosowanie tych regulacji w praktyce wywołuje liczne problemy interpretacyjne. O niektórych z nich, związanych z trybem przyznawania ulg uznaniowych, traktuje niniejsza publikacja.

II. Ubieganie się przez podatnika o uzyskanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych wymaga złożenia do właściwego organu podatkowego wniosku odpowiadającego wymogom zawartym w Ordynacji podatkowej. Wniosek ten wszczyna postępowanie w analizowanej sprawie. Może tu oczywiście znaleźć zastosowanie art. 165a o.p., np. wówczas, gdy wniosek jest złożony przez inną osobę niż podatnik lub dotyczy zobowiązań, które nie powstały. W takiej sytuacji organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania. Ten tryb rozpatrzenia wniosku nie może być jednak stosowany w każdym przypadku stwierdzenia mankamentów złożonego wniosku. Uzasadnieniem

takiego postępowania musi być wyraźne wskazanie konkretnej przyczyny uniemożliwiającej wszczęcie postępowania. Taką okolicznością nie może być niespełnianie przez podatnika kryteriów udzielenia ulgi. To można ustalić tylko w ramach wszczętego postępowania. Nie można też odmówić wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a z powodu mankamentów wniosku. W takiej sytuacji należy zastosować tryb z art. 169 o.p. Organ podatkowy powinien sprawdzić, czy wniosek odpowiada wymogom określonym przepisami prawa. Jednym z takich wymogów jest wskazanie przez podatnika, o jaki rodzaj pomocy się ubiega i złożenie stosownych zaświadczeń (oświadczeń) lub informacji o uzyskanej już pomocy publicznej. Wniosek, który nie spełnia wymogów wynikających z przepisów regulujących pomoc publiczną powinien być uzupełniony. Organ podatkowy wzywa podatnika do usunięcia braków w trybie określonym w art. 169 § 1 o.p. Nie powinno być w tym przypadku stosowane wezwanie z art. 155 o.p., ponieważ niepotrzebnie wydłuża to procedurę. Nieuzupełnienie braków w terminie 7 dni skutkuje wydaniem przez organ podatkowy postanowienia o pozostawieniu sprawy bez rozpatrzenia.

Jeżeli podanie spełnia wymogi formalne, organ podatkowy powinien ustalić, czy za przyznaniem ulgi przemawia „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”. Są to kryteria ustawowe, których wystąpienie w konkretnej sprawie umożliwia (nie zobowiązuje) organy podatkowe do przyznania wnioskowanej ulgi. W razie stwierdzenia przez organ podatkowy w postępowaniu, że nie ma podstaw do udzielenia ulgi, ponieważ nie przemawia za tym „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”, traci sens ustalanie, czy ulga jest dopuszczalną pomocą publiczną. Ulgi tej i tak nie można już udzielić, a przez to nie znajdują zastosowania przepisy regulujące pomoc publiczną. Stosuje się je jedynie w przypadku udzielenia pomocy (przyznania ulgi). Decyzja odmawiająca przyznania ulgi nie prowadzi do udzielenia pomocy, a przez to nie ma potrzeby rozpatrywania jej w kontekście dopuszczalności pomocy publicznej. Podatnik musi więc we wniosku położyć główny nacisk na wykazanie istnienia ustawowych przesłanek udzielenia ulg.

Po stwierdzeniu, że w rozpatrywanej sprawie za przyznaniem ulgi przemawia „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”, organ

podatkowy powinien przejść do ustalenia, czy wnioskodawca jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą. W zasadzie powinno to wynikać z wniosku, ale jeżeli tak nie jest, to organ może wezwać podatnika do uzupełnienia tych informacji. Warto przy tym zwrócić uwagę na bardzo szerokie rozumienie podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Jest nim każda osoba i jednostka prowadząca działalność gospodarczą, bez względu na jej formę organizacyjno-prawną i to, czy przepisy krajowe traktują ją jako przedsiębiorcę. Ustalenie, że wniosek pochodzi od takiego podmiotu skutkuje tym, że dalsze postępowanie w sprawie udzielenia mu ulgi w spłacie powinno być prowadzone z uwzględnieniem przepisów regulujących pomoc publiczną. Nie każda jednak ulga w spłacie podatków udzielona podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą może być traktowana jako pomoc publiczna. Ta okoliczność powinna być każdorazowo ustalana przez organy podatkowe podejmujące decyzje w sprawie ulg uznaniowych. Kiedy zatem udzielenie ulgi podatnikowi – przedsiębiorcy nie będzie stanowiło pomocy publicznej? Odpowiedź na to pytanie wymaga wyjaśnienia tego pojęcia. Nie jest ono zdefiniowane w Ordynacji podatkowej. O tym, czy przyznanie umorzenia, rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności kwalifikuje się jako pomoc publiczna, decydują w pierwszym rzędzie postanowienia Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE). Z art. 87 ust. 1 tego aktu wynika, że, z pewnymi wyjątkami, „...wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorcom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi”. Stosowanie ulg w spłacie podatków jest zatem pomocą publiczną, co należy podkreślić, tylko wówczas, gdy prowadzi lub może doprowadzić do zakłóceń w wymianie handlowej pomiędzy państwami UE. Powodem tych zakłóceń jest „sprzyjanie” niektórym przedsiębiorcom lub produkcji niektórych towarów (usług), przez co należy rozumieć m.in. udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Niedozwolona pomoc publiczna wystąpi zatem wówczas, gdy spełnione zostaną dwa warunki. Po pierwsze, podatnik uzyska od państwa (samorządu) pewną

korzyść (np. ulgę), co – to jest drugi warunek – negatywnie wpłynie na wymianę handlową pomiędzy członkami Wspólnego Rynku. A zatem udzielenie pomocy, niezakłócającej funkcjonowania wymiany handlowej między państwami UE, nie jest jeszcze niedozwoloną pomocą publiczną. Organy podatkowe muszą samodzielnie tę okoliczność ustalać w każdej indywidualnej sprawie. W niektórych przypadkach nie będzie to sprawiało dużych kłopotów. Będzie tak wówczas, gdy np. podatnik prowadzi działalność gospodarczą jedynie na danym terenie, jego odbiorcą są podmioty krajowe i nie ma powiązań z przedsiębiorcami zagranicznymi. W takiej sytuacji można przyjąć, że udzielona mu pomoc nie doprowadzi do wspomnianych zakłóceń w konkurencji, negatywnie rzutujących na wymianę handlową w ramach UE. Umorzenie podatku niewielkim przedsiębiorcom działającym na lokalnym rynku na pewno nie wywoła takich skutków. Podobnie będzie z przedsiębiorstwami komunalnymi zajmującymi się na rynku lokalnym np. gospodarką wodno–ściekową, zakładami opieki zdrowotnej, szkołami, uczelniami wyższymi, czy też rolnikami produkującymi na własne potrzeby.

Udzielając ulg, organ podatkowy musi ustalić m.in. charakter prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej (lokalny czy międzynarodowy), jego siedzibę i gdzie ta działalność jest prowadzona, jakie obroty osiąga podatnik, kto jest głównym odbiorcą jego towarów lub usług, czy nie jest realizowana na danym terenie inwestycja o konkurencyjnym charakterze itp. Pozwoli to na ustalenie, czy ulga uznaniowa może być traktowana jako pomoc nienaruszająca zasad wspólnego rynku. Takie ustalenie pozwala udzielić ulgi w splotcie zobowiązań bez konieczności zachowania trybu wynikającego z przepisów regulujących pomoc publiczną. Należy podkreślić, że przyznawanie ulg niestanowiących pomocy publicznej dokonywane jest tylko i wyłącznie na podstawie art. 67a i art. 67b § 1 pkt 1 o.p. A zatem wystarczy ustalenie, czy w sprawie występuje „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”. Rozpatrując tego typu sprawy, zasadnym wydaje się wskazanie w uzasadnieniu decyzji, że zastosowana ulga nie jest traktowana jako pomoc publiczna z uwagi na np. lokalny charakter działalności podatnika. Ma to znaczenie w sytuacji, gdy decyzja ta będzie przedmiotem analizy organów nadzorujących pomoc publiczną.

III. W przypadku, gdy organ podatkowy ustali, że podatnik jest przedsiębiorcą i udzielenie mu ulgi będzie pomocą publiczną, powinien w sposób precyzyjny określić, o jaki rodzaj pomocy publicznej ubiega się podatnik. To w zasadzie powinno wynikać ze złożonego przez podatnika wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. W tym wniosku podatnik zobowiązany jest wskazać, czy udzielenie mu ulgi ma nastąpić w ramach pomocy *de minimis* czy też jednego z rodzajów pomocy wymienionych w art. 67b § 1 pkt o.p. (np. pomocy regionalnej, w ramach wyłączeń grupowych, na restrukturyzację). Organ podatkowy w przypadku braku tego typu informacji we wniosku nie może domniemywać, o jaki rodzaj pomocy ubiega się podatnik. Wiąże się to z koniecznością dołączenia do wniosku różnych dodatkowych informacji i zaświadczeń w zależności od rodzaju wnioskowanej pomocy. A zatem, jeżeli nie wynika to z wniosku, o czym już była mowa, organ podatkowy na podstawie art. 169 § 1 o.p. wzywa podatnika do uzupełnienia braków, z pouczeniem, że niedokonanie tego przez podatnika spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia.

IV. Na podstawie art. 67b o.p. podatnicy mogą się ubiegać o udzielenie im ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w ramach:

- pomocy *de minimis* oraz
- innych wymienionych formach pomocy publicznej, których zamknięta lista jest zawarta w par. 1 pkt 3 tego przepisu.

Pomoc *de minimis* jest to najczęściej stosowany rodzaj pomocy. Zdecydowana większość podatników występująca o udzielenie im ulg w spłacie zobowiązań podatkowych dokonuje tego w ramach pomocy *de minimis*. Jest to forma pomocy, którą można uzyskać bez konieczności wnoszenia wkładu własnego i wskazania przeznaczenia pomocy. Podatnik, chcąc uzyskać ten rodzaj pomocy, powinien wraz z wnioskiem złożyć zaświadczenia o uzyskanej pomocy *de minimis* albo też oświadczenie o wielkości otrzymanej tego rodzaju pomocy. Zaświadczenia są wydawane podatnikowi przez organy, które udzieliły takiej pomocy, na zasadach określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie.¹ Wystawienie tego

1 Dz.U. Nr 53, poz. 354.

zaświadczenia jest obowiązkiem organu podatkowego, który robi to z urzędu. Podatnik ubiegający się o ten rodzaj pomocy jest zobowiązany przedstawić organowi podatkowemu takie zaświadczenie, chyba że złoży oświadczenie o wielkości tej pomocy (w tym również oświadczenie o nieskorzystaniu z pomocy). Oświadczenie o udzielonej pomocy nie ma ustalonego wzoru. Może być złożone we wniosku o udzielenie ulgi lub w formie odrębnego dokumentu. Możliwość złożenia jednego oświadczenia zamiast zaświadczeń pojawiła się niedawno, na mocy ustawy z dnia 25 kwietnia 2008 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.² Zmiana ta ma na celu ułatwienie podatnikom dokumentowania wielkości uzyskanej pomocy *de minimis*, zwłaszcza w odniesieniu do przypadków zaświadczeń wydawanych przez ten sam organ podatkowy, do którego wnioski o udzielenie ulgi wnosi podatnik. Składanie przez podatnika zaświadczeń, które posiada organ podatkowy, nie wydaje się być celowe. Skutki złożenia oświadczenia niezgodnego z rzeczywistością obciążają podatnika. Uzyskana przez niego pomoc może być uznana za nielegalną i w konsekwencji podlega zwrotowi łącznie z oprocentowaniem. Organ podatkowy udzielający takiej pomocy jest zobowiązany do jej wyegzekwowania w oparciu o procedury regulowane ustawą o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

W przypadku, gdy podatnik korzystał już z innego rodzaju pomocy niż *de minimis* w związku z realizacją tego samego przedsięwzięcia (np. zakup środka trwałego), powinien organowi podatkowemu przedstawić oświadczenie o wysokości uzyskanej pomocy. Ma to znaczenie przy ustalaniu dopuszczalnego pułapu pomocy *de minimis* i zachowania maksymalnej intensywności innego rodzaju pomocy (np. regionalnej) otrzymanej na ten sam cel. To oświadczenie również nie ma ustalonego wzoru. Może więc mieć postać odrębnego dokumentu sporządzonego przez podatnika albo zostać zamieszczone we wniosku.

Brak wspomnianych zaświadczeń lub oświadczenia uniemożliwia prowadzenie postępowania w sprawie przyznania ulgi w spłacie. Wynika to już teraz bezpośrednio z art. 37 ust. 7 zmienionej ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Ustawa z dnia 30

2 Dz.U. Nr 93, poz. 585.

kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t. jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem, do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc wspomnianych zaświadczeń i oświadczeń, pomoc temu podmiotowi nie może być udzielona. Nasuwa się tu wątpliwość dotycząca tego, ile czasu organ podatkowy powinien czekać na dostarczenie tych dokumentów. Wg mnie, znajdują tu zastosowanie przepisy ordynacji, tj. art. 169 § 1. Jeżeli wniosek podatnika nie spełnia wymogów wynikających w powołanej ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, organ podatkowy zwraca podatnika do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia. Upływ tego terminu będzie skutkował koniecznością wydania postanowienia o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia (art. 169 § 4 o.p.).

W zmienionej ustawie uregulowano także problematyczną do tychczas kwestię zmiany treści wystawionych zaświadczeń. Zgodnie z brzmieniem nowego art. 5 ust. 3a ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, w przypadku, gdy wartość faktycznie udzielonej pomocy *de minimis* jest inna niż wartość pomocy wskazana w wydanym zaświadczeniu o pomocy *de minimis*, organ podatkowy, w terminie 14 dni od stwierdzenia tego faktu, wydaje nowe zaświadczenie o pomocy *de minimis*, w którym wskazuje właściwą wartość pomocy oraz stwierdza utratę ważności poprzedniego zaświadczenia. Nie ma przy tym znaczenia, jakie powody zadecydowały o tym, że w zaświadczeniu wskazano niewłaściwą kwotę pomocy (może to być błąd organu przeliczającego udzieloną ulgę na ekwiwalent dotacji brutto lub niedotrzymanie warunków udzielonej ulgi przez podatnika). Organ działa w tym przypadku z urzędu. Wystawiając nowe zaświadczenie, można wykorzystać wzór zaświadczenia o pomocy *de minimis* określony w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie. W zaświadczeniu takim musi jednak znaleźć się zapis o utracie mocy (od początku) poprzedniego zaświadczenia, co jest wymogiem ustawowym.

Od początku 2007 roku zaczęło obowiązywać nowe rozporządzenie Komisji Europejskiej nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r.

w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu WE do pomocy *de minimis*.³ Akt ten utrzymuje dotychczasowe podstawowe reguły przyznawania pomocy *de minimis*, ale wprowadza też pewne nowości. Utrzymano zasadę, że jej udzielanie na podstawie decyzji wydawanych w oparciu o o.p. nie wymaga notyfikacji Komisji Europejskiej. Projekty decyzji w sprawie ulg w spłacie podatków nie muszą być zatem przez organ podatkowy nigdzie wysyłane. Organ podatkowy samodzielnie rozstrzyga, czy są spełnione przesłanki udzielenia tego rodzaju pomocy. Zwiększeniu uległa graniczna kwota pomocy *de minimis*. Obecnie pomoc ta może być udzielona, jeżeli podatnik nie uzyskał pomocy przekraczającej 200 tys. euro. Pomoc tę sumuje się na takiej zasadzie, że dodaje się pomoc uzyskaną w roku bieżącym i dwóch latach poprzedzających. Jeżeli zatem podatnik z wnioskiem o udzielenie tej pomocy wystąpi np. w styczniu, okres sumowania pomocy będzie obejmował nieco ponad dwa lata.

Zmieniły się też zasady kumulacji uzyskanej pomocy w celu ustalenia jej wielkości. Zgodnie z nowymi rozwiązaniami, kumulacji podlega nie tylko pomoc *de minimis* – tak jak było dotychczas – ale również innego rodzaju pomoc uzyskana przez podatnika na ten sam cel. Przykładowo podatnik, który uzyskał pomoc z tytułu realizacji nowej inwestycji w ramach pomocy regionalnej, musi ją zsumować z pomocą *de minimis*, którą uzyskał również w związku z realizacją tej inwestycji. W takiej sytuacji na podatniku, co już zostało zasygnalizowane wyżej – ciąży obowiązek przedłożenia oświadczenia o tej pomocy (art. 37 ust. 1 pkt 2). Organ podatkowy powinien, zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie informacji o otrzymanej pomocy publicznej oraz informacji o nieotrzymaniu pomocy⁴, ustalić przede wszystkim wielkość uzyskanej pomocy, koszty kwalifikowane oraz dopuszczalny poziom intensywności tej pomocy.

Nowe rozporządzenie uniemożliwia przyznanie pomocy *de minimis* dla podatników znajdujących się w trudnej sytuacji ekonomicznej. Kryteria wskazujące na to, że podatnik w takiej sytuacji się znalazł, zostały określone w Wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji przedsiębiorstw znajdu-

3 Dz. Urz. UE L 379 z 28 grudnia 2006 r.

4 DZ.U. Nr 61, poz. 413.

jących się w trudnej sytuacji.⁵ Ograniczenia tego nie było w poprzednim rozporządzeniu. W znacznym stopniu ogranicza ono możliwość uzyskania ulg w spłacie zobowiązań. Właśnie trudności ekonomiczne są jedną z najczęściej podnoszonych przez podatników okoliczności wskazujących na istnienie „ważnego interesu podatnika”. Jeżeli podatnik sam wskaże we wniosku, że znajduje się w trudnej sytuacji ekonomicznej, organ podatkowy powinien ustalić, czy trudności te mają charakter trwały lub strukturalny. Tylko takie bowiem uzasadniają odmowę udzielenia wnioskowanej ulgi jako naruszające zasady udzielania pomocy *de minimis*. W przypadku stwierdzenia, że analizowane „trudności” mają charakter przejściowy, incydentalny, istnieje możliwość przyznania ulgi w ramach pomocy *de minimis*. W praktyce organy podatkowe ułatwiają sobie ustalenie sytuacji ekonomicznej poprzez wezwania do złożenia oświadczenia o tym, że podatnik nie znajduje się w trudnej sytuacji ekonomicznej. Oświadczenia takie w większości przypadków są wystarczające, ale w razie zaistnienia jakichkolwiek wątpliwości, to na organie podatkowym spoczywa obowiązek ustalenia wszystkich istotnych okoliczności rozpatrywanej sprawy.

Po stwierdzeniu, że dana ulga mieści się w kategorii pomocy *de minimis* dalsze postępowanie organu podatkowego w sprawie jej przyznania jest oparte wyłącznie o przepisy ordynacji podatkowej, co znakomicie ułatwia rozpatrywanie tego typu spraw. Organ podatkowy przyznaje ulgi w ramach pomocy *de minimis* w oparciu o określone w ordynacji przesłanki, tj. „ważny interes podatnika” i „interes publiczny”. Projekty tych decyzji nie muszą być przesyłane do Prezesa UOKiK ani też Ministerstwa Rolnictwa.

V. Podatnicy ubiegający się o inny rodzaj pomocy niż *de minimis* są zobowiązani do przedstawienia organowi podatkowemu, wraz z wnioskiem o jej udzielenie, informacji o otrzymanej pomocy publicznej, zawierającej w szczególności dane o dacie jej udzielenia, podstawie prawnej, formie i przeznaczeniu. Wzór stosownego formularza został określony w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie informacji o otrzymanej pomocy publicznej oraz informacji o nieotrzymanej pomocy. Podatnik, składając wniosek, wykazuje

5 Dz. Urz. UE C 244 z 1 października 2004

w nim jedynie kwotę pomocy publicznej uzyskanej na dane przedsięwzięcie (np. nową inwestycję), bez względu na to, kiedy pomoc tę uzyskał. Nie ma tu – jak w przypadku pomocy *de minimis* – ograniczenia do wykazania pomocy uzyskanej w ciągu 3 lat. Podatnik nie musi wykazywać pomocy publicznej na inne cele (np. zatrudnienie, szkolenia itp.). Powinien natomiast wykazać pomoc *de minimis*, którą uzyskał na ten sam projekt inwestycyjny. Podatnik w złożonym wniosku powinien określić, o jaki rodzaj pomocy się ubiega (na zatrudnienie, małym i średnim przedsiębiorcom itp.), co umożliwi organowi podatkowemu stwierdzenie dopuszczalności zastosowania tego rodzaju pomocy. Po złożeniu wniosku o zastosowanie ulgi w spłacie podatków wraz z informacją o otrzymanej pomocy publicznej innej niż *de minimis* organ podatkowy prowadzi postępowanie zmierzające do ustalenia, czy spełnione są przesłanki udzielania tego rodzaju pomocy. Podstawy trybu tego postępowania jest nieco inny w zależności od tego, o jakiego rodzaju pomoc publiczną ubiega się podatnik. Można wskazać w omawianym przepisie dopuszczalne przeznaczenia pomocy podzielić na dwie grupy. Do pierwszej z nich trzeba zaliczyć rodzaje pomocy określone w pkt. 3 lit. f–j, lit. l oraz lit. m art. 676 o.p. Zalicza się do niej pomoc: na szkolenia, na zatrudnienie, na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw, na restrukturyzację, regionalną, udzielaną na inne przeznaczenia określone przez Radę Ministrów.

Druga grupa to wszystkie pozostałe dopuszczalne przeznaczenia pomocy, tj. służące: naprawieniu szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia, zapobieganiu lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym, wsparciu krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięć gospodarczych podejmowanych w interesie europejskim, promowaniu i wspieraniu kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty, rekompensacie za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów, ochronie środowiska oraz pracom badawczo–rozwojowym.

Warto podkreślić, że jest to zamknięty katalog celów, na które mogą być środki finansowane, które podatnik uzyskał w wyniku zastosowania ulg w spłacie podatków.

VII. Ulgi w spłacie zobowiązań w ramach pomocy określonej w art. 67b § 4 (na szkolenia, na zatrudnienie, na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw, na restrukturyzację, regionalną, udzielaną na inne przeznaczenia określone przez Radę Ministrów) mogą być udzielane po spełnieniu szczegółowych warunków określonych w rozporządzeniach, do wydania których została zobowiązana Rada Ministrów. Do tej pory ukazały się następujące rozporządzenia normujące szczegółowe warunki udzielania ulg w ramach pomocy na szkolenia, na zatrudnienie oraz na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw (zwane wyłączeniami grupowymi):

- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 22 maja 2007 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na szkolenia,⁶
- rozporządzenie 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,⁷
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 sierpnia 2007 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na zatrudnienie.⁸

Pomoc regionalną regulują dwa rozporządzenia, a mianowicie:

- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc regionalną,⁹ – rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej.¹⁰

Ukazało się również, ale przestało obowiązywać z końcem 2007 roku, rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 września 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na re-

6 Dz.U. Nr 93, poz. 622

7 Dz.U. Nr 59, poz. 488

8 Dz.U. Nr 158, poz. 1106

9 Dz.U. Nr 116, poz. 734

10 Dz.U. Nr 190, poz. 1402

strukturyzację.¹¹ Poczynając od 18 grudnia 2008 r., przedłużono jednak obowiązywanie tego aktu do dnia 9 października 2009 r.

Niżej przedstawione są tryby udzielania ulg uznaniowych w ramach wyłączeń grupowych, pomocy regionalnej i pomocy na restrukturyzację.

VIII. Szczegółowe warunki przyznawania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w ramach przeznaczeń pomocy objętych wyłączeniami grupowymi są uregulowane w wyżej powołanych rozporządzeniach Rady Ministrów. Nie ma w tym miejscu potrzeby, aby omawiać te warunki; są one bardzo szczegółowo określone w tych aktach. Projekty decyzji organów podatkowych przewidujące zastosowanie tego rodzaju pomocy nie muszą być opiniowane przez Prezesa UOKiK (Ministra Rolnictwa) ani też przesyłane do Komisji. Jest to zatem dosyć prosty tryb przyznawania ulg w spłacie podatków przedsiębiorcom, aczkolwiek w praktyce ma bardzo niewielkie zastosowanie.

IX. Udzielanie ulg uznaniowych w ramach pomocy regionalnej jest od niedawna możliwe na podstawie powołanego wyżej rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc regionalną. Pomoc regionalna może być udzielona na: wspieranie nowych inwestycji, tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nowymi inwestycjami oraz dla nowo powstałych małych przedsiębiorstw. Projekty decyzji przewidujących zastosowania tego rodzaju pomocy nie muszą – co do zasady – być przesyłane do akceptacji Komisji Europejskiej. Organ podatkowy może więc samodzielnie podejmować decyzję o zastosowaniu ulg w spłacie podatków na warunkach określonych w powołanym rozporządzeniu, bez konieczności uzyskiwania opinii Prezesa UOKiK i notyfikacji Komisji Europejskiej. Notyfikacji Komisji Europejskiej wymaga pomoc w ramach dużych projektów inwestycyjnych i pomoc dla nowo powstałych przedsiębiorstw.

Do kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą obliczaną na podstawie kosztów inwestycji zalicza się cenę nabycia gruntów lub prawa ich wieczystego użytkowania, cenę nabycia albo koszt wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych, takich jak budowle i budynki oraz

11 Dz.U. Nr 179, poz. 1266.

ich wyposażenie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz cenę nabycia patentu, licencji lub nieopatentowanego know-how, z pewnymi zastrzeżeniami.

Do kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą w związku ze zwiększeniem zatrudnienia (pomoc obliczana na podstawie kosztów wynagrodzenia) zalicza się dwuletnie koszty pracy nowo zatrudnionych pracowników, obejmujące wynagrodzenie przed opodatkowaniem podatkiem dochodowym oraz opłacone od tego wynagrodzenia obowiązkowe składki na ubezpieczenia społeczne, ponoszone przez przedsiębiorcę od dnia zatrudnienia tych pracowników.

Pomoc regionalna, na warunkach wynikających z powołanego wyżej rozporządzenia, może być udzielana do dnia 31 grudnia 2013 r. Biorąc pod uwagę warunki uzyskiwania tego rodzaju pomocy i dotychczasowe doświadczenia organów podatkowych w tym zakresie, należy uznać, że nie będzie to popularny wśród podatników tryb uzyskiwania ulg uznaniowych. Trudno bowiem zakładać, że podatnik mający zaległości podatkowe będzie zainteresowany podejmowaniem inwestycji, a przy tym złoży oświadczenie, że pokryje co najmniej 25% jej kosztów ze środków własnych. Jeżeli bowiem istotnie dysponuje takimi aktywami, to organy podatkowe nie będą zainteresowane udzielaniem mu umorzenia zaległości podatkowych. Można mieć bowiem duże wątpliwości, czy za umorzeniem w takim przypadku przemawia „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”. Znacznie prościej jest w takiej sytuacji stwierdzić w postępowaniu, że podatnik nie spełnia tych przesłanek i na tej podstawie odmówić przyznania ulgi, przez co nie trzeba rozpatrywać spełnienia przez podatnika warunków określonych w omawianym rozporządzeniu. Przyznanie ulgi jest zależne od uznania organu podatkowego, co zwiększa prawdopodobieństwo odmowy jej udzielenia z uwagi na obawę naruszenia mało znanych i stosowanych przepisów regulujących pomoc regionalną.

Z drugiej strony, sami podatnicy – jak pokazują dotychczasowe doświadczenia – nie wnoszą o ten rodzaj pomocy. Aby z tej pomocy realnie skorzystać, trzeba mieć najpierw – co już sygnalizowałem – najlepiej duże zaległości podatkowe, a następnie rozpocząć inwestycję, zwiększyć zatrudnienie lub uruchomić nowe przedsiębiorstwo. Nie trzeba badań, aby stwierdzić, że niewielu zadłużonych podatników zde-

cyduje się na aplikowanie o ten rodzaj pomocy. W istocie rzeczy rozporządzenie to ma nielogiczne – wg mnie – założenie: zachęca podmioty niemające pieniędzy do inwestowania. Z tego powodu nie należy spodziewać się, że będzie ono miało duże znaczenie w praktyce.

X. Dostyc pogmatwane są zasady udzielania ulg uznaniowych w ramach pomocy na restrukturyzację. Jest to forma pomocy, która może być udzielona podatnikom znajdującym się w trudnej sytuacji ekonomicznej. Nie mogą oni ubiegać się o inne rodzaje pomocy. Z dniem 1 stycznia 2008 roku przestało obowiązywać powołane rozporządzenie Rady Ministrów z 11 września 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na restrukturyzację. Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2008 r. przedłużono stosowanie tego aktu do 9 października 2009 roku. Brak rozporządzenia Rady Ministrów regulujących pomoc na restrukturyzację skutkowało tym, że podatnik ubiegający się o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych pozytywną decyzję organu podatkowego mógł otrzymać dopiero po jej notyfikowaniu do Komisji Europejskiej. Podstawą do ubiegania się o ten rodzaj pomocy były Wytyczne dotyczące pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji ekonomicznej. Była to procedura bardzo skomplikowana i długotrwała. Dobrze więc stało, że przedłużono moc obowiązywania rozporządzenia Rady Ministrów, zawierającego zasady udzielania podatkowych ulg uznaniowych w ramach pomocy na restrukturyzację. Mali i średni przedsiębiorcy mogą uzyskać taką pomoc bez konieczności notyfikowania decyzji o jej przyznaniu do Komisji. Przedsiębiorca znajdujący się w trudnej sytuacji ekonomicznej, chcący uzyskać ulgi w spłacie zobowiązań, jest zobligowany do sporządzenia planu restrukturyzacji, w którym powinny znaleźć się określone elementy. Jeżeli plan restrukturyzacji przewiduje uzyskanie pomocy na restrukturyzację również od innych podmiotów (np. gminnego organu podatkowego), przedsiębiorca składa naczelnikowi urzędu skarbowego kopie opinii o możliwości udzielenia pomocy (np. opinii wójta o możliwości umorzenia podatku od nieruchomości).

Udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z 11 września 2007 roku jest możliwe

jedynie do 9 października 2009 roku, tj. do końca okresu obowiązywania powołanych Wytycznych Wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw. Po tej dacie należy spodziewać się nowego rozporządzenia w sprawie stosowania tego rodzaju pomocy.

XI. W art. 67b § 1 pkt 3 lit. a–e lit. j oraz lit. k o.p. wskazane zostały pozostałe przeznaczenia pomocy, które uprawniają organ podatkowy do udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Organy podatkowe, chcąc udzielić pomocy na omawiane cele, powinny projekty tych decyzji notyfikować do Komisji Europejskiej. Obowiązek notyfikowania wynika z art. 7 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Zgodnie z tym przepisem regułą jest, że wszystkie projekty pomocy indywidualnej, z pewnymi wyjątkami, podlegają notyfikacji. W przepisie tym nie ma wyłączenia obowiązku notyfikacji w stosunku do projektów decyzji uznaniowych przyznających pomoc publiczną na cele określone w komentowanym przepisie. W związku z tym, organ podatkowy, zgodnie z przepisami regulującymi postępowanie notyfikacyjne, powinien wystąpić z wnioskiem o wydanie opinii przez Prezesa UOKiK, załączając informacje niezbędne do wydania opinii, a w szczególności dotyczące adresatów, jej przeznaczenia, formy, wielkości i czasu trwania. Po zaopiniowaniu, uwzględniając szczegółowe postanowienia rozdziału 2 powołanej ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, Prezes UOKiK przedstawia projekt decyzji Komisji Europejskiej. Zaakceptowanie przez Komisję planowanej pomocy umożliwia wydanie przez organ podatkowy decyzji w sprawie ulg w spłacie podatków. Jest to ogólny schemat postępowania z wnioskami o udzielenie ulg w spłacie podatków w ramach omawianych przeznaczeń pomocy publicznej. W konkretnych przypadkach mogą wystąpić odstępstwa od niego, co wynika ze szczegółowych regulacji odnoszących się do niektórych rodzajów pomocy publicznej.

XII. W konkluzji należy stwierdzić, że w praktyce organów podatkowych ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stosowane są w ramach pomocy *de minimis*. Pozostałe rodzaje, tryby udzielania tych ulg uruchamiane są bardzo rzadko, na co składają się wyżej zasygnalizowane przyczyny. Największe kłopoty mogą mieć organy podatkowe, ale

i podatnicy z uzyskaniem pomocy na restrukturyzację. Jest to spowodowane przez niestabilność przepisów regulujących warunki uzyskania tego rodzaju pomocy. W tej sytuacji grupa podatników najbardziej zainteresowana uzyskaniem ulg, a mianowicie podatnicy znajdujący się w trudnej sytuacji ekonomicznej, mają więc największe problemy z uzyskaniem pomocy. Ten stan rzeczy wymaga szybkiej reakcji prawodawcy.