

# ULGI W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH — ZMIANY W POMOCY *DE MINIMIS*

LEONARD ÉTEL

I. Pomoc *de minimis* jest to najczęściej stosowany rodzaj pomocy. Warunki udzielania tego rodzaju pomocy są uregulowane w rozporządzenie Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu WE do pomocy *de minimis*<sup>1</sup>. Udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą (umorzenie, odroczenie i rozłożenie na raty) w ramach pomocy *de minimis* reguluje także ordynacja podatkowa i ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej<sup>2</sup>. W ostatnim czasie zmiany tego ostatniego aktu wpływają zasadniczo na procedurę ubiegania się o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w ramach pomocy publicznej. Są one przedmiotem niniejszej publikacji. Ich przedstawienie ma na celu wyeksponowanie nowych rozwiązań, które mogą wywoływać problemy interpretacyjne na etapie praktycznego stosowania. Jest to potrzebne z uwagi na to, że 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. Stąd też jest ona bardzo popularna wśród podatników, w odróżnieniu od pomocy w ramach tzw. wyłączeń grupowych czy też pomocy regionalnej<sup>3</sup>.

- 1 Dz. Urz. UE L 379 z dnia 28 grudnia 2006 r.
- 2 Ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.).
- 3 Jak to wynika z uzasadnienia do 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), w latach 2007–2008 kwoty pomocy publicznej udzielonej w ramach programu: a) pomoc na szkolenia wyniosły 343 tys. zł, b) pomoc na zatrudnienie – 6.793 tys. zł, c) pomoc regionalna – 92 tys. zł. Było to podstawą do zmian wprowadzonych powołaną ustawą w art. 67b § 3–5 o.p., w wyniku których przestaną obowiązywać z końcem 2013 roku rozporządzenia Rady Ministrów określające warunki uzyskania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w ramach pomocy na szkolenia i na zatrudnienie. Ulgi udzielane

II. Podatnik, chcąc uzyskać ten rodzaj pomocy, powinien wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy dołączyć wszystkie zaświadczenia o pomocy *de minimis*, jakie otrzymał 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. Jeżeli podatnik nie korzystał z tego rodzaju pomocy, jest zobowiązany – od 5 kwietnia 2010 r. – przedstawić oświadczenie o nieotrzymaniu takiej pomocy<sup>4</sup>.

Zaświadczenia o pomocy *de minimis* 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<sup>5</sup>. Wystawienie tego zaświadczenia jest obowiązkiem organu podatkowego, który robi to z urzędu<sup>6</sup>. Podatnik ubiegający się o ten rodzaj pomocy jest zobowiązany przedstawić organowi podatkowemu takie zaświadczenie, chyba że złoży oświadczenie o wielkości tej pomocy albo też oświadczenie o nieotrzymaniu takiej pomocy.

W ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej uregulowano także problematyczną dotychczas kwestię zmiany treści wystawionych zaświadczeń. Zgodnie z brzmieniem art. 5 ust. 3a tej ustawy, 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<sup>7</sup>. Nie ma przy tym znaczenia, jakie powody zadecydowały o tym, że w zaświadczeniu wskazano niewłaściwą kwotę pomocy (może to być błąd organu przeliczają-

---

jako pomoc regionalna na warunkach wynikających z rozporządzenia Rady Ministrów będą stosowane do końca 2013 r. – zob. art. 5 powołanej ustawy z dnia 24 września 2010 r.

4 Ustawa z dnia 8 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. Nr 18, poz. 99).

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

6 Do wydawania zaświadczeń znajdują zastosowanie przepisy działu VII k.p.a. W tym kontekście ważny jest art. 268a k.p.a., stanowiący podstawę do upoważnienia pracowników organów podatkowych do wydawania zaświadczeń o pomocy *de minimis*. Podstawą tą nie jest art. 143 o.p.

7 R. Fudalewski, Zmiana ustawy o pomocy publicznej, „Prawo Pomocy Publicznej” 2008, nr 4.

cego 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<sup>8</sup>. W zaświadczeniu takim musi jednak znaleźć się zapis o utracie mocy (od początku) poprzedniego zaświadczenia, co jest wymogiem ustawowym.

III. 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 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<sup>9</sup>. Zmiana ta miała na celu ułatwienie podatnikom dokumentowania wielkości uzyskanej pomocy *de minimis*, zwłaszcza w odniesieniu do przypadków zaświadczeń wydawanych przez ten sam organ podatkowy, do którego wniosek o udzielenie ulgi wnosi podatnik<sup>10</sup>. Składanie przez podatnika zaświadczeń, które posiada organ podatkowy, nie wydaje się 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.

IV. Oświadczenie o nieotrzymaniu pomocy *de minimis* jest wymagane od podatników na mocy ustawy z dnia 8 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej<sup>11</sup>. Wprowadzenie obowiązku złożenia tego oświadczenia miało na celu wyeliminowanie wątpliwości dotyczących tego, czy podatnik nie

---

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

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

10 Por. M. Łyczek, Przegląd zmian w przepisach krajowych z zakresu pomocy publicznej dokonanych w 2008 r., „Prawo Pomocy Publicznej” 2008, nr 4.

11 Dz.U. Nr 18, poz. 99.

korzystał wcześniej z tego rodzaju pomocy, czy też – co w praktyce często się zdarza – korzystał, ale do wniosku nie dołączył stosownych zaświadczeń o pomocy *de minimis*. Organy podatkowe, w przypadku niezłożenia przez podatnika tych zaświadczeń, wzywały w trybie art. 169 § 1 o.p. do złożenia tych zaświadczeń lub oświadczenia o nieotrzymaniu pomocy z zastrzeżeniem, że ich nieprzedstawienie w ciągu 7 dni będzie skutkowało pozostawieniem wniosku bez rozpatrzenia. Praktyka ta została zakwestionowana w wyroku NSA z 26 października 2006 r.<sup>12</sup> „Niepodanie przez podatnika ubiegającego się umorzenie zaległości podatkowych, że nie korzystał dotychczas z pomocy publicznej, nie może być uznane za brak podania...”, a przez to organ podatkowy nie może pozostawić wniosku o udzielenie ulgi bez rozpatrzenia w trybie art. 169 § 4 o.p. Wprowadzenie do treści art. 37 ust. 1 ustawy o postępowaniu w sprawach pomocy publicznej obowiązku złożenia oświadczenia o nieotrzymaniu pomocy skutkuje tym, że organ podatkowy może wzywać do jego złożenia, a jeżeli podatnik tego nie zrobi – pozostawić wniosek bez rozpatrzenia.

V. Od dnia 5 kwietnia 2010 r., zgodnie ze zmienionym art. 37 ust. 1 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej,<sup>13</sup> podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* ma obowiązek przedłożyć podmiotowi udzielającemu pomocy nie tylko omówione wyżej zaświadczenia o pomocy *de minimis* lub oświadczenia, ale również informacje niezbędne do udzielenia pomocy *de minimis*, dotyczące w szczególności wnioskodawcy, jego sytuacji ekonomicznej, prowadzonej przez niego działalności oraz wielkości i przeznaczenia pomocy publicznej otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, na pokrycie których ma być przeznaczona pomoc *de minimis*. Zakres informacji, o których mowa w pkt 2, został określony w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis*<sup>14</sup>. Załącznikiem do rozporządzenia jest wzór formularza, który musi być wypełniony przez podatnika ubiegającego się o udzielenie ulgi. Formularz ten zawiera wszystkie niezbędne dla or-

---

12 Sygn. akt I FSK 118/2006.

13 Dz.U. Nr 18, poz. 99.

14 Dz.U. Nr 57, poz. 311.

ganu podatkowego informacje potrzebne do ustalenia, czy są spełnione warunki pomocy *de minimis*<sup>15</sup>. Poza tym formularzem, podatnik jest zobowiązany do złożenia za ostatnie trzy lata sprawozdań finansowych, o ile ma obowiązek ich sporządzania wynikający z przepisów o rachunkowości.

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w ramach pomocy *de minimis* nie można przyznać podatnikowi znajdującemu 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 znajdujących się w trudnej sytuacji (Dz. Urz. UE C 244 z dnia 1 października 2004 r.)<sup>16</sup>. Przesłanki wskazujące wystąpienia „trudnej sytuacji ekonomicznej” są obecnie wskazane w formularzu informacji przedstawianych przy ubieganiu się o ten rodzaj pomocy, co znakomicie ułatwia organowi podatkowemu postępowanie. Brak możliwości udzielenia ulgi w ramach pomocy *de minimis* podatnikowi znajdującemu się w trudnej sytuacji ekonomicznej w znacznym stopniu ogranicza zakres stosowania omawianych preferencji. Właśnie trudności ekonomiczne są jedną z najczęściej podnoszonych przez podatników okoliczności wskazujących na istnienie „ważnego interesu podatnika”. Jeżeli podatnik sam wskaże we wniosku lub formularzu, 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*<sup>17</sup>.

W pkt 5 części B. formularza są pytania, na które odpowiedź ma umożliwić organowi podatkowemu ustalenie, czy podatnik znajdu-

---

15 R. Zenc, Nowe formularze informacji dla podmiotów ubiegających się o udzielenie pomocy, „Prawo Pomocy Publicznej” 2010, nr 3.

16 W pkt 9–11 powołanego dokumentu określone są symptomy wskazujące na trudną sytuację ekonomiczną. Generalnie rzecz ujmując, w takiej sytuacji jest przedsiębiorca, który nie jest w stanie z własnych środków lub środków zewnętrznych (które może uzyskać) pokryć strat przedsiębiorstwa, co prowadzi do jego likwidacji. Zjawiskami wskazującymi na trudną sytuację są m.in. rosnące straty, malejący obrót, zwiększenie zapasów, nadwyżki produkcji, rosnące zadłużenie itp.

17 R. Fudalewski, Pomoc *de minimis* dla podmiotów w trudnej sytuacji, „Prawo Pomocy Publicznej” 2007, nr 4.

je się w trudnej sytuacji ekonomicznej. Jako przykład wskazać można pytanie, czy obroty wnioskodawcy maleją i co z tym związane, czy zwiększeniu ulegają zapasy i czy zmniejsza się przepływ środków finansowych? Pozytywna odpowiedź na te pytania – czego można się spodziewać po podatniku, który wnioskuje o umorzenie zaległego podatku – wcale nie musi oznaczać, że podatnik jest w trudnej sytuacji ekonomicznej w rozumieniu przepisów unijnych regulujących warunki pomocy<sup>18</sup>. Organ podatkowy musi – kierując się brzmieniem art. 122 o.p. – wyjaśnić wszystkie istotne okoliczności stanu faktycznego, nie opierając się jedynie na danych wynikających z formularza. Pozytywna odpowiedź na pytania zawarte w pkt 5 formularza wskazuje jedynie, że owa „trudna sytuacja ekonomiczna” może wystąpić, ale wymaga to zbadania w ramach postępowania podatkowego. Chcąc to ustalić, organ podatkowy nie może już poprzestać na stosowaniu art. 169 o.p., ale musi wykorzystać przysługujące mu kompetencje w ramach postępowania podatkowego. Wezwania kierowane do podatnika dotyczące np. dokumentów muszą już być realizowane na podstawie art. 155 o.p. A zatem sam fakt złożenia formularza nie zwalnia organu podatkowego od prowadzenia postępowania mającego na celu dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego. Oparcie się jedynie na tych danych, zwłaszcza w odniesieniu do „trudnej sytuacji ekonomicznej”, może skutkować uchynieniem decyzji przez organ II instancji i przekazaniem sprawy do ponownego rozpatrzenia ze wskazaniem obowiązku dokładnego ustalenia sytuacji ekonomicznej podatnika.

Podatnik, u którego występują okoliczności wskazane w powołanym rozporządzeniu świadczące o tym, że znajduje się w trudnej sytuacji ekonomicznej, może uzyskać pomoc publiczną dopiero po zaakceptowaniu przez Komisję sporządzonego przez niego planu restrukturyzacyjnego w ramach pomocy na ratowanie i restrukturyzacyjnej.

VI. Niezałączenie do wniosku o udzielenie ulgi przedstawionych wyżej zaświadczeń, oświadczenia lub formularza uniemożliwia prowa-

---

18 Kryteria wskazujące na to, że podatnik w takiej sytuacji się znalazł, zostały określone w Wytocznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji (Dz. Urz. UE C 244 z dnia 1 października 2004 r.).

dzenie postępowania w sprawie przyznania ulgi w spłacie. Wynika to już teraz bezpośrednio z art. 37 ust. 7 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Zgodnie z tym przepisem, do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc wskazanych dokumentów, pomoc temu podmiotowi nie może być udzielona. Nasuwa się tu wątpliwość dotycząca tego, ile czasu organ podatkowy powinien czekać na dostarczenie tych dokumentów. Według mnie znajdują tu zastosowanie przepisy ordynacji podatkowej, tj. art. 169 § 1. Jeżeli wniosek podatnika nie spełnia wymogów wynikających z powołanej ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, organ podatkowy wzywa 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.).

VII. Po stwierdzeniu kompletności wniosku i ustaleniu, że są spełnione warunki pomocy *de minimis*, dalsze postępowanie organu podatkowego w sprawie jej przyznania jest oparte wyłącznie na przepisach 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 do Ministerstwa Rolnictwa.

VIII. Wprowadzenie zmian w procedurze uzyskiwanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w ramach pomocy *de minimis* należy ocenić pozytywnie. Nowe wymogi formalne (oświadczenie o niekorzystaniu z pomocy i konieczność złożenia dodatkowego formularza) na pewno przyczynią się do wyjaśnienia już na wstępie postępowania tak trudnych do ustalenia kwestii, jak wielkość pomocy uzyskanej przez podatnika, czy też jego sytuacja ekonomiczna. Można mieć jednak obawy, że zwłaszcza na początku obowiązywania nowych regulacji sprawią one duże kłopoty podatnikom. Wypełnienie np. 7-stronicowego formularza (4 strony instrukcji) może skutecznie zniechęcić podatnika do składania wniosków o udzielenie tego rodzaju pomocy. W ten sposób jedyny w praktyce wykorzystywany przez organy podatkowe

instrument udzielania pomocy w postaci ulg podatkowych przestałby funkcjonować. Nie trzeba uzasadniać, że odbiłoby się to niekorzystnie nie tylko na podatnikach prowadzących działalność gospodarczą, ale również stanie polskiej gospodarki. Stąd należy postulować, aby organy podatkowe rzeczywiście realizowały wynikającą z art. 121 ordynacji podatkowej zasadę informowania i wyjaśniania podatnikowi wszystkich istotnych aspektów prowadzonego postępowania w sprawie udzielenia ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego.