

doktor

adiunkt w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego

Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku

Rzeczpospolita Polska

Postępowanie w sprawach ulg w spłacie podatków udzielanych podmiotom zagrożonym

Wraz z wejściem Polski do Unii Europejskiej od 1 maja 2004 r. zmieniły się zasady udzielania podmiotom tzw. ulg i zwolnień uznaniowych, tj. odraczania, rozkładania na raty oraz umorzeń zaległości podatkowych. Stosowanie tego rodzaju preferencji podatkowych przez organy podatkowe, zostało uzależnione nie tylko od spełnienia kryteriów określonych przez unormowania prawa krajowego, ale również od zachowania reguł obowiązujących w prawie wspólnotowym. Rodzi to określone problemy proceduralne w stosowaniu tego rodzaju ulg i zwolnień uznaniowych, zwłaszcza dla podatników prowadzących działalność gospodarczą. Wśród tych podmiotów, najwięcej wątpliwości budzi udzielanie pomocy publicznej przez związki publicznoprawne, tzw. podmiotom zagrożonym. Niesie to za sobą także określony wydzźwięk społeczny, zwłaszcza w dobie utrzymującego się na świecie kryzysu finansowego.

Możliwość otrzymania od związku publicznoprawnego pomocy w postaci ulg w spłacie podatków, ma miejsce jest w Polsce w oparciu o unormowania art. 67a i art. 67b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: o.p.)¹, zawarte w dziale III². Zgodnie z brzmieniem art. 67a o.p., organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b o.p., w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może:

- 1) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty,
- 2) odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki określone w decyzji, o której mowa w art. 53a,

1 Tekst jedn. Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z ze zm.

2 Szerzej na ten temat: S. Presnarowicz, *Ulg i zwolnienia uznaniowe stosowane przez wójtów, burmistrzów, prezydentów. Pomoc publiczna dla przedsiębiorców*, Warszawa 2003; L. Etel (w:) C. Kosikowski i L. Etel (red.), R. Drogier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007 r., s. 314-335; H. Dzwonkowski (w:) H. Dzwonkowski (red.), J. Gliniecka, M. Zdebel, Z. Zgierski, M. Bogucka, M. Karlikowska, T. Nowak, J. Serwacki, A. Barczak, M. Biskupski, J. Kulicki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006 r., 398-414; B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007 r.; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007 r., s. 460-524.

- 3) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prologacyjną.

Stosownie do § 2 art. 67a o.p., umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa.

Z dniem 1 stycznia 2007 r. ustawodawca znowelizował § 3, § 4 i § 5 art. 67b o.p.³. W myśl art. 67b o.p., w nowym brzmieniu począwszy od tej daty, organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a:

- 1) które nie stanowią pomocy publicznej,
- 2) które stanowią pomoc de minimis – w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego, dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis,
- 3) które stanowią pomoc publiczną:
 - a) udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia,
 - b) udzielaną w celu zapobieżenia lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym,
 - c) udzielaną w celu wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięcia gospodarczego, podejmowanego w interesie europejskim,
 - d) udzielaną w celu promowania i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty,
 - e) będącą rekompensatą za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, powierzonych na podstawie odrębnych przepisów,
 - f) na szkolenia,
 - g) na zatrudnienie,
 - h) na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw,
 - i) na restrukturyzację,
 - j) na ochronę środowiska,
 - k) na prace badawczo-rozwojowe,
 - l) regionalną,
 - m) udzielaną na inne przeznaczenia, określone na podstawie § 6 przez Radę Ministrów.

Ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadku wymienionym w § 1 pkt 3 lit. a, mogą być udzielane jako pomoc indywidualna albo w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych prze-

3 Zob. ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590).

pisach. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a o.p., w przypadku wymienionym w § 1 pkt 3 lit. b-e, lit. j oraz lit. k mogą być udzielane jako pomoc indywidualna zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi albo udzielana w ramach programów pomocowych, określonych w odrębnych przepisach. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a o.p., w przypadkach wymienionych w § 1 pkt 3 lit. f-i, lit. l oraz lit. m mogą być udzielane po spełnieniu szczegółowych warunków, określonych na podstawie § 5 i 6. Rada Ministrów ma obowiązek określić, w drodze rozporządzeń, szczegółowe warunki udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadkach wymienionych w § 1 pkt 3 lit. f-i oraz lit. l wraz ze wskazaniem przypadków, w których ulgi udzielane są jako pomoc indywidualna, mając na uwadze dopuszczalne przeznaczenia i warunki udzielania pomocy państwa określone w przepisach prawa wspólnotowego.

Powyżej przywołane regulacje art. 67 b o.p., odnoszą się do możliwości udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą (w tym przede wszystkim przedsiębiorcom). Przyznawanie tego rodzaju preferencji podatkowych tym podmiotom, mieści się w kategorii form pomocy publicznej przyznawanej przez organy podatkowe. L. Etel analizując wymienione regulacje prawne, wskazuje iż na ich podstawie można wyróżnić trzy tryby udzielania podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą (w tym przede wszystkim przedsiębiorcom) ulg w spłacie zobowiązań podatkowych:

- 1) tryb dotyczący stosowania ulg, który nie jest formą pomocy publicznej (art. 67 b § 1 pkt 1 o.p.); jego stosowanie odbywa się na ogólnych zasadach z uwzględnieniem jedynie przesłanek „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego” (art. 67a o.p.);
- 2) tryb obejmujący stosowanie tzw. pomocy de minimis (art. 67 b § 1 pkt 2 o.p.);
- 3) tryb odnoszący się do stosowania ulg w pełni zaliczanych do pomocy publicznej (art. 67 b § 1 pkt 3 i § 2-6 o.p.); udzielanie preferencji w tym trybie odbywa się z uwzględnieniem szeregu wymogów wynikających z przepisów regulujących dopuszczalność stosowania pomocy publicznej, w tym dotyczących między innymi procedur notyfikacyjnych⁴.

Ze wskazanych powyżej trybów udzielania podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą, a zwłaszcza przedsiębiorcom – ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, najczęściej stosowanym jest tryb obejmujący stosowanie tzw. „pomocy de minimis” (art. 67 b § 1 pkt 2 o.p.). Jednakże pomocy tej udziela się w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego, dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis. Wykluczone jest jednakże stosowanie tej pomocy, tzw. podmiotom zagrożonym (w trudnej sytuacji), co w sposób istotny ogranicza w ogóle danie możliwości udzielenia jakiegokolwiek pomocy danym podmiotom. Powyższe wyłączenia co do stosowania pomocy w ramach zasa-

4 Wszystkie te trzy tryby bardzo szczegółowo opisuje L. Etel (w:) C. Kosikowski i L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2007 r., s. 323-332.

dy de minimis wynikają wprost z rozporządzeń Komisji (WE). I tak na przykład na podstawie w art. 1 pkt 1 lit. „h” rozporządzenia Komisji (WE) NR 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy de minimis⁵, rozporządzenia tego nie stosuje się do pomocy przyznawanej podmiotom gospodarczym znajdującym się w trudnej sytuacji. Prawodawca wspólnotowy nie definiuje w powoływanym rozporządzeniu „podmiotu gospodarczego znajdującego się w trudnej sytuacji”. Jednakże Komisja WE w Komunikacie o wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy Państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw⁶ określiła, co należy rozumieć pod zwrotem „przedsiębiorstwo zagrożone”. Komisja zatem stwierdza, że „nie istnieje definicja wspólnotowa przedsiębiorstwa zagrożonego. Jednakże dla celów wytycznych, Komisja uważa przedsiębiorstwo za zagrożone, jeżeli ani przy pomocy środków własnych, ani środków, które mogłoby uzyskać od właścicieli/akcjonariuszy lub wierzycieli, nie jest ono w stanie powstrzymać strat, które bez zewnętrznej interwencji władz publicznych prawie na pewno doprowadzą to przedsiębiorstwo do zniknięcia z rynku w perspektywie krótko- lub średnioterminowej”. Dalej podkreśla się, że „dla celów niniejszych wytycznych, z zasady i niezależnie od wielkości przedsiębiorstwa, jest ono w szczególności uznane za zagrożone w następujących okolicznościach:

- a) w przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, jeżeli ponad połowa jej zarejestrowanego kapitału została utracona, w tym ponad jedna czwarta tego kapitału w okresie poprzedzających 12 miesięcy, lub
- b) w przypadku spółki, której przynajmniej niektórzy członkowie są w sposób nieograniczony odpowiedzialni za długi spółki, jeżeli ponad połowa jej kapitału według sprawozdania finansowego została utracona, w tym ponad jedna czwarta w okresie poprzedzających 12 miesięcy, lub
- c) niezależnie od rodzaju spółki, jeżeli spełnia ona kryteria w prawie krajowym w zakresie podlegania zbiorowej procedurze upadłościowej”.

Ponadto Komisja WE wskazuje, że „nawet gdy nie zachodzi żadna z okoliczności wymienionych powyżej, przedsiębiorstwo może nadal być uznane za zagrożone, w szczególności gdy występują typowe oznaki, takie jak rosnące straty, malejący obrót, zwiększanie się zapasów, nadwyżki produkcji, zmniejszający się przepływ środków finansowych, rosnące zadłużenie, rosnące kwoty odsetek i zmniejszająca się lub zerowa wartość aktywów netto”.

Niestety powyższe wyłączenie, co do możliwości udzielania preferencji podatkowych (odroczeń, rozkładania na raty, umorzeń) w ramach pomocy de minimis podmiotom gospodarczym znajdującym się w trudnej sytuacji, nie sprzyja ich realnej możliwości polepszenia swojej sytuacji ekonomicznej w trudnej dobie kryzysowej. Tym bardziej, że w takich przypadkach, pozostaje jedynie tryb odnoszący się do stosowania ulg w pełni zaliczanych do pomocy publicznej (art. 67 b § 1 pkt 3 i § 2-6 o.p.). Z tym, że udzielanie preferencji w tym trybie, odbywa się z uwzględnieniem szeregu wymogów wynikających z przepisów regulujących dopuszczalność stoso-

5 Dz. Urz. UE z 28.12.2006, L 379, s. 5.

6 Dz. Urz. UE z 1.10.2004, C 244, s. 2.

wania pomocy publicznej, w tym dotyczących między innymi do procedur notyfikacyjnych. A z tym, jak wiadomo, bywa różnie.

Opisywane powyżej instytucje udzielania przez organy podatkowe podmiotom zagrożonym, tzw. ulg i zwolnień uznaniowych, tj. odraczania, rozkładania na raty oraz umorzeń zaległości podatkowych, nie zostały jak widać dostosowane przez prawodawcę unijnego do potrzeb nowej sytuacji ekonomicznej, w jakiej znalazła się Polska i świat. Może to rodzić określone daleko, idące negatywne następstwa społeczne. Warto na nie wskazać teraz, kiedy nie jest jeszcze za późno na dokonanie w tym zakresie konkretnych zmian prawnych.

Annotation

As Poland became a member of the European Union on 1st of May 2004, rules of postponement, setting instalments and extinction of tax arrears for professionals have changed. The biggest uncertainty – especially during period of financial depression- is connected with giving these tax allowances to threatened contractors. The concept of “threatened contractor” has not been adapted by European legislator to new economic situation in Poland and all over the world. It can cause serious social consequences.