

## ULGI W SPŁACIE PODATKÓW A POMOC PUBLICZNA

### 1. Uwagi ogólne

Problematyka udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przedsiębiorcom jest uregulowana w art. 67b o.p. Zgodnie z nim organ podatkowy – na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą – może udzielić ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a, jeżeli nie stanowią one pomocy publicznej, stanowią pomoc de minimis lub też stanowią jeden z rodzajów pomocy publicznej wymienionych enumeratywnie w pkt 3 tego przepisu. Z powołanego przepisu wynika zawężenie uprawnień organów podatkowych do podejmowania decyzji w sprawach odroczenia terminu płatności podatku, rozłożenia na raty oraz umorzenia zaległości podatkowych w sytuacji, gdy adresatem tych decyzji jest podatnik prowadzący działalność gospodarczą. W związku z tym przepisem organ podatkowy, udzielając ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, musi w pierwszym rzędzie ustalić, czy ubiegający się o udzielenie ulgi podatnik prowadzi działalność gospodarczą, a jeżeli tak, to czy możliwe jest udzielenie mu tej ulgi w świetle przepisów regulujących pomoc publiczną. W praktyce sprawa to organom podatkowym i podatnikom szereg problemów, które wynikają przede wszystkim stąd, że są to nowe regulacje, niestosowane przed wejściem Polski do Unii Europejskiej. Nie bez znaczenia jest także to, że kwestie dopuszczalności udzielania pomocy publicznej są regulowane zarówno w prawie wspólnotowym, jak i aktach polskich. Problemy te są przedmiotem niniejszej publikacji. Zostaną one przedstawione w oparciu o typowe stadia postępowania organów podatkowych w sprawach ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

### 2. Wniosek o udzielenie ulgi a pomoc publiczna

Złożenie wniosku o udzielenie ulgi – co do zasady<sup>1</sup> – wszczyna postępowanie w tej sprawie. W pierwszym rzędzie organ podatkowy powinien sprawdzić, czy

---

1 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.

wniosek odpowiada wymogom formalnym, o których mowa w art. 168 o.p. Jeżeli tak, to ustala, czy za przyznaniem ulgi przemawia „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”<sup>2</sup>. Są to kryteria ustawowe, których wystąpienie w konkretnej sprawie umożliwia (nie zobowiązuje) organom podatkowym 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.

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<sup>3</sup>. 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

2 Szerzej na temat tych pojęć m.in. L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2007, s. 186.

3 Przez działalność gospodarczą w świetle 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) należy rozumieć działalność gospodarczą, do której mają zastosowanie reguły konkurencji określone w przepisach części trzeciej tytułu VI rozdział 1 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE).

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 tę okoliczność samodzielnie 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 pomoc udzielona mu 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 lokalnym rynku np. gospodarką wodno–ściekową<sup>4</sup>, zakładami opieki zdrowotnej 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.<sup>5</sup> Pozwoli to na ustalenie, czy ulga uznaniowa może być traktowana jako pomoc nienaruszająca zasad wspólnego rynku. Takie ustalenie pozwala udzielić ulgi w spłacie 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

4 Urząd Ochrony Konkurencji Konsumentów (UOKiK) ([www.uokik.gov.pl](http://www.uokik.gov.pl)) wskazuje, że np. działalność spółki wodno–ściekowej w zakresie obsługi i zarządzania siecią wodno–kanalizacyjną ma charakter „monopolu naturalnego”, co oznacza, że może być prowadzona przez jeden podmiot, a przez to w tym zakresie nie ma konkurencji. Jeżeli przy tym określony podmiot prowadzi wyłącznie działalność wodno–ściekową na rynku lokalnym, a właścicielem podmiotu jest gmina, wówczas można stwierdzić, iż wspieranie działań w zakresie omówionej działalności nie zakłóca lub nie grozi zakłóceniem konkurencji, tym bardziej wsparcie to nie będzie mieć wpływu na wymianę handlową pomiędzy Państwami Członkowskimi.

5 Udzielenie ulgi naruszającej zasady wymiany handlowej jedynie na terenie jednego kraju nie jest traktowane jako pomoc publiczna – zob. M. Radzikowska, Pomoc publiczna w praktyce orzecznictwa podatkowego, Prawo pomocy publicznej, marzec 2007.

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<sup>6</sup>.

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 par. 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, 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. Po upływie terminu do określenia rodzaju wnioskowanej pomocy organ podatkowy wydaje postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia, na które przysługuje zażalenie. Wbrew pozorom, co potwierdza praktyka, jest to dość częsty sposób zakończenia postępowania w sprawie ulg uznaniowych wnioskowanych przez przedsiębiorców.

### 3. Rozłożenie na raty i odroczenie terminu płatności a pomoc publiczna

Nie stanowią pomocy publicznej – w rozumieniu art. 87 TWE – także takie ulgi w spłacie podatków, które nie prowadzą bezpośrednio do zwolnienia podatnika z obowiązku uiszczenia podatku, ale ułatwiają mu jego zapłacenie. Chodzi tu o odroczenie terminu płatności i rozłożenie na raty. Celem tych instytucji jest dostosowanie terminu płatności do możliwości płatniczych podatnika, a nie uwolnienie go od zapłacenia podatku. Bardzo często podatnik nie uzyskuje w przypadku ich udzielenia korzyści finansowej, prowadzącej do uprzywilejowania go w stosunku do innych przedsiębiorców działających na rynku, co jest jedną z podstawo-

---

6 W sytuacji, gdy udzielona ulga jest pomocą publiczną, organ podatkowy – na podstawie art. 38 ustawy o postępowaniu w sprawach pomocy publicznej – jest zobowiązany powiadomić podatnika (beneficjenta pomocy), o tym, że projekt decyzji został zatwierdzony przez Komisję, bądź że nie podlega notyfikacji. Najlepiej zrobić to w uzasadnieniu decyzji o przyznaniu ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych.

wych przesłanek pomocy publicznej. Korzystanie z tych ulg jest z reguły związane z koniecznością zapłacenia opłaty prolongacyjnej równej 50% odsetek za zwłokę w przypadku podatków państwowych lub ustalonej przez radę gminy w odniesieniu do podatków samorządowych (maksymalnie 50% odsetek od zaległości). Jest to zatem swoisty kredyt uzyskany przez podatnika od organów podatkowych, którego oprocentowaniem jest opłata prolongacyjna. W przypadku, gdy wysokość stopy referencyjnej (aktualnie – 6,00%) jest mniejsza lub równa wysokości stopy naliczania opłaty prolongacyjnej (7,50%)<sup>7</sup>, nie występuje pomoc publiczna<sup>8</sup>. Podatnik nie uzyska bowiem żadnej korzyści finansowej z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności<sup>9</sup>.

W niektórych przypadkach omawiane ulgi są traktowane jak optymalizacja spłaty długów, w tym również zobowiązań podatkowych. Rozłożenie na raty lub odroczenie terminu płatności nie jest wówczas traktowane jako forma pomocy publicznej. Przesłanką traktowania omawianych ulg jako optymalizacji ściągania podatków jest pozytywna ocena podatnika dokonana przez organ podatkowy w zakresie możliwości regulowania przez niego zobowiązań podatkowych w dłuższym okresie czasu<sup>10</sup>. Pomoc taką może otrzymać jedynie podatnik mający przejściowe trudności w spłacie zobowiązań podatkowych<sup>11</sup>. Udzielenie odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty przedsiębiorcy, znajdującemu się w trudnej sytuacji ekonomicznej, wymagającej wprowadzenia restrukturyzacji, nie jest traktowane jako optymalizacja, ale doraźna pomoc publiczna<sup>12</sup>. Może ona być przyznana na ogólnych zasadach.

Tak więc udzielanie odroczeń i rozkładania na raty przedsiębiorcy, znajdującemu się w przejściowych trudnościach finansowych, za które to ulgi płaci on opłatę prolongacyjną, nie zawsze może być traktowane jako pomoc publiczna. Pogląd ten znajduje odzwierciedlenie m.in. w obwieszczeniu Komisji Europejskiej o dosto-

7 Opłata prolongacyjna wynosi 50% stawki odsetek za zwłokę, która aktualnie wynosi 13%. W gminach opłata prolongacyjna może (ale nie musi) być wprowadzana w drodze uchwały rady gminy, w której określa się jej wysokość. Nie może ona być wyższa niż 50% odsetek za zwłokę.

8 R. Fudalewski, *Przeliczenie pomocy publicznej udzielanej w formie odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty podatku*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2006, nr 5.

9 Ustalony na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielonej w różnych formach (Dz.U. Nr 194, poz. 1983 ze zm.) współczynnik, w oparciu o który ustala się wartość otrzymanej pomocy, będzie w takim przypadku ujemny.

10 Zob. M. Kuliński, *Optymalizacja ściągania podatków*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2003, nr 3. Wskazane są tam szczegółowe warunki ustalenia kondycji przedsiębiorcy, uzasadniające przyznanie mu odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty.

11 M. Kuliński, *op. cit.*, bardzo trafnie wskazuje, że „optymalizacja występuje gdy: ze strony przedsiębiorcy: 1. trudności mają wyraźnie charakter przejściowy, 2. trudności wynikają w szczególności z okoliczności niezależnych od przedsiębiorcy (np. przetrzymanie towaru na granicy); ze strony organów podatkowych – organ dąży do ściągnięcia od przedsiębiorcy należności, nawet jeśli zwiększyłyby to rozmiar korzyści dla przedsiębiorcy. Jest to racjonalne działanie organu, który postępuje tu w sposób, w jaki postąpiłby prywatny kredytodawca w celu odzyskania swoich wierzytelności (orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości z 29 kwietnia 1999 r.; Hiszpania przeciwko Komisji Europejskiej sprawa nr C-342/96 – Tubacex).”

12 Wytyczne wspólnotowe dotyczące pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw (Dz. Urz. UE C 244 z 1 października 2004).

sowaniu zasad z zakresu pomocy państwa wobec środków dotyczących bezpośrednio opodatkowaniu działalności gospodarczej (Dz. Urz. WE C 384/3 z dnia 10 grudnia 1998 r.). Wynika z niego, że działania organów podatkowych, mające na celu optymalizację ściągania zaległych podatków, nie stanowią pomocy publicznej pod warunkiem, że działania te (w istocie rzeczy kredytowanie) nie odbywają się na zasadach korzystniejszych niż dostępne na rynku. Warunki udzielenia ulg nie są korzystniejsze, o ile opłata prolongacyjna nie jest niższa niż oprocentowanie ogólnodostępnych kredytów bankowych. Stanowisko to jest akceptowane przez Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów<sup>13</sup>.

#### 4. Wnioski podatników o ulgi w spłacie podatków w ramach pomocy *de minimis*

Jak już o tym była mowa, podatnicy–przedsiębiorcy na podstawie art. 67b o.p. mogą ubiegać się 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 § 1 pkt 3 tego przepisu.

Pomoc *de minimis* jest to najczęściej stosowany rodzaj pomocy. Zdecydowana większość podatników występująca o udzielenie 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. Zanim przejdę do warunków udzielenia tej pomocy, chcę zwrócić uwagę na kwestie formalne, dotyczące samego wniosku. Przede wszystkim, podatnik powinien wraz z wnioskiem złożyć zaświadczenie o uzyskanej pomocy *de minimis* lub też oświadczenie, że z takiej pomocy nie korzystał. 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<sup>14</sup>. Wystawienie tego zaświadczenia jest obowiązkiem organu podatkowego<sup>15</sup>. Podatnik ubiegający się o ten rodzaj pomocy, zaświadczenia takie jest zobowiązany przedstawić organowi podatkowemu, chyba że oświadczy, że z tej pomocy dotychczas nie korzystał. Oświadczenie o nieotrzymaniu pomocy nie ma ustalonego wzo-

13 Zob. wyjaśnienia publikowane na stronie UOKiK – <http://www.uokik.gov.pl>.

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

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

ru. Może być złożone we wniosku o udzielenie ulgi lub w formie odrębnego dokumentu.

W przypadku, gdy podatnik korzystał już z innego rodzaju pomocy niż *de minimis* w związku z realizacją tego samego przedsięwzięcia (np. inwestycji), powinien przedstawić organowi podatkowemu informację o wysokości uzyskanej pomocy. Ma to znaczenia przy ustalaniu, o czym niżej, dopuszczalnego pułapu pomocy *de minimis*<sup>16</sup>.

Brak wspomnianych zaświadczeń lub oświadczenia o nieskorzystaniu z pomocy uniemożliwia prowadzenie postępowania w sprawie przyznania ulgi w spłacie. Wniosek, po uprzednim wezwaniu podatnika do uzupełnienia braków, powinien być pozostawiony bez rozpatrzenia na podstawie postanowienia (art. 169 § 4 o.p.)

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*<sup>17</sup>. Rozporządzenie to 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 wystąpił np. w styczniu 2008 r., okres sumowania pomocy obejmował nieco ponad dwa lata<sup>18</sup>. Obliczając wielkość otrzymanej pomocy, organy podatkowe będą maksymalnie cofać się do roku 2006<sup>19</sup>.

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 organ podatkowy powinien, zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie informacji o otrzymanej pomocy publicznej oraz

16 M. Łyczek, Modyfikacja zasad kumulacji pomocy *de minimis* od 2007 roku, Prawo pomocy publicznej 2007, nr 5.

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

18 Szerzej R. Zenc, Reforma zasad udzielania pomocy publicznej, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2007, nr 2.

19 *Ibidem*.

informacji o nieotrzymaniu pomocy<sup>20</sup>, ustalić przede wszystkim wielkość uzyskanej pomocy, koszty kwalifikowane oraz dopuszczalny poziom intensywności tej pomocy<sup>21</sup>. Można to uzyskać, aczkolwiek nie ma to bezpośrednich podstaw prawnych, poprzez wezwanie podatnika do złożenia informacji, której wzór jest ustalony w powołanym wyżej rozporządzeniu.

Nowe rozporządzenie uniemożliwia przyznanie pomocy *de minimis* dla podatników znajdujących się w trudnej sytuacji ekonomicznej. Kryteria wskazujące na to, że podatnik w takiej sytuacji znalazł się 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 01.10.2004)<sup>22</sup>. 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*<sup>23</sup>. 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.

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 restrukturyzację. Zagadnienie to jest przedstawione w dalszej części opracowania.

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

20 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie informacji o otrzymanej pomocy publicznej oraz informacji o nieotrzymanej pomocy (Dz.U. Nr 61, poz. 413).

21 M. Łyczek, Modyfikacja..., *op. cit.*

22 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.

23 R. Fudalewski, Pomoc *de minimis* dla podmiotów w trudnej sytuacji, Prawo pomocy publicznej 2007, nr 4.



typu spraw. Organ podatkowy przyznaje ulgi w ramach pomocy *de minimis* w oparciu o określone w Ordynacji podatkowej przesłanki, tj. „ważny interes podatnika” i „interes publiczny”. Projekty tych decyzji nie muszą być przesyłane do Prezesa UOKiK ani też Ministerstwa Rolnictwa.

Pomoc *de minimis* może być stosowana również w rolnictwie, rybołówstwie<sup>24</sup> oraz transporcie<sup>25</sup>. Dotychczas ten rodzaj pomocy nie mógł być stosowany w rolnictwie i transporcie (rozporządzenie Komisji Europejskiej nr 69/2001). W Polsce pomoc w rolnictwie nie podlegała przepisom regulującym zasady udzielania pomocy publicznej, a pomoc w transporcie korzystała z okresu przejściowego (objęta była obowiązkiem wykazywania jej w sprawozdawczości)<sup>26</sup>. Uchylenie art. 4 ustawy o postępowaniu w sprawach pomocy publicznej i upływ okresu przejściowego w odniesieniu do pomocy istniejącej w transporcie spowodował, że do udzielania pomocy w odniesieniu do tych form prowadzenia działalności gospodarczej znajdują zastosowanie przepisy wspólnotowe. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na ograniczenia kwot pomocy *de minimis* w rolnictwie. Ogólna kwota pomocy w „pierwotnej” produkcji rolnej nie może przekroczyć 7,5 tys. euro (rybołówstwo – 30 tys. euro) w okresie trzech kolejnych lat<sup>27</sup>. W zakresie przetwórstwa i obrotu produktami rolnymi (a więc nie produkcji pierwotnej) kwota ta wynosi 200 tys. euro<sup>28</sup>. Poza tym, istotnym ograniczeniem przy stosowaniu tej pomocy jest ustalenie limitu pomocy, która może być udzielona w sektorze rolnictwa i rybołówstwa w Polsce. Skumulowana w skali kraju kwota tej pomocy nie może przekroczyć w odniesieniu do rolnictwa kwoty 119.542.500 euro, a rybołówstwa – 21.124.500 euro. Minister Rolnictwa w „Monitorze Polskim”, co najmniej raz na kwartał, publikuje informację o kwocie wykorzystanego już limitu.

## 5. Wnioski w sprawie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną

W art. 67b § 1 pkt 3 o.p. wymienione zostały dopuszczalne rodzaje pomocy publicznej, która może być udzielona w formie decyzji organu podatkowego przy-

24 Szerzej A. Szelągowska, Nowe zasady udzielania pomocy publicznej rolnictwie i rybołówstwie, Prawo pomocy publicznej 2007, nr 3.

25 R. Zenc, Reforma zasad..., *op. cit.*

26 Kwota pomocy *de minimis* w transporcie nie może przekroczyć 100 tys. euro. Całkowicie wykluczono możliwość udzielenia pomocy na nabywanie pojazdów przeznaczonych do drogowego transportu towarowego.

27 W zakresie produkcji pierwotnej obowiązuje od 1 stycznia 2008 r. rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1535/2007 z 20 grudnia 2007 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy *de minimis* w sektorze produkcji rolnej (Dz. Urz. UE L 337/35 z 21 grudnia 2007). W odniesieniu do rybołówstwa obowiązuje rozporządzenie Komisji (WE) Nr 875/2007 z 24 lipca 2007 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy w ramach zasady *de minimis* dla sektora rybołówstwa i zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1860/2004 (Dz. Urz. UE L 193/6 z 25 lipca 2007). Nie obowiązuje już rozporządzenie KE nr 1860/2004, które do 1 stycznia 2008 roku regulowało zasady udzielania pomocy *de minimis* dla rolnictwa i rybołówstwa.

28 Rozporządzenie Komisji WE nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz. Urz. UE L 379 z 28 grudnia 2006 r.).

znającej ulgi w spłacie podatków. Organ podatkowy może udzielić takiej ulgi tylko wówczas, gdy jest ona związana z jednym z celów enumeratywnie wymienionych w tym przepisie. Nie zwalnia to go jednak od rozpatrzenia zasadniczych przesłanek udzielania tych ulg, a mianowicie „ważnego interesu podatnika” i „interesu publicznego”. Jeżeli nie występują one w rozpatrywanej sprawie, nie ma możliwości udzielenia ulg, nawet wówczas, gdy będzie to zgodne z przepisami regulującymi zasady udzielania pomocy publicznej.

Podatnicy ubiegający się o jeden z rodzajów pomocy określonej w art. 67b § 1 pkt 3 o.p. 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 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<sup>29</sup>. 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<sup>30</sup>. Podstawy i tryb 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 analizowanego artykułu. 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

<sup>29</sup> R. Zenc, *Reforma ...*, op. cit.

<sup>30</sup> Jeżeli organ podatkowy ma wątpliwości co do dopuszczalności wnioskowanej pomocy, może wystąpić do Prezesa UOKiK (Ministra Rolnictwa) o opinię, nawet w przypadku pomocy w ramach tzw. wyłączeń grupowych – zob. art.12 ust. 1 i 2 ustawy o postępowaniu w sprawach pomocy publicznej. Jest to lepszy sposób niż samodzielne rozstrzygnięcie tych wątpliwości i wydawanie decyzji bez opinii jednego z tych organów.

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.

## **6. Ulgi w spłacie podatków udzielane po spełnieniu szczegółowych warunków określonych w rozporządzeniach Rady Ministrów**

Ulgi w spłacie zobowiązań w ramach pomocy określonej w art. 67b § 4 o.p. (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. Wskazany podmiot jednakże nie określił tych szczegółowych warunków dla wszystkich przeznaczeń pomocy wymienionych w tym przepisie. 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<sup>31</sup>,
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw<sup>32</sup>,
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 sierpnia 2007 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na zatrudnienie<sup>33</sup>.

W ramach pomocy regionalnej są dwa rozporządzenia, ale tylko w pewnym zakresie jedno z nich znajduje zastosowanie przy udzielaniu ulg w spłacie zobowiązań:

31 Dz.U. Nr 93, poz. 622.

32 Dz.U. Nr 110, poz. 758.

33 Dz.U. Nr 158, poz. 1106.

- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23.07.2007 r. w sprawie udzielania przez gminy zwolnień od podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną<sup>34</sup>,
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej<sup>35</sup>.

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 restrukturyzację<sup>36</sup>.

Przegląd tych aktów pozwala stwierdzić, że w chwili obecnej są uregulowane w rozporządzeniach Rady Ministrów szczegółowe warunki udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych jedynie w ramach pomocy na szkolenia, na zatrudnienie oraz na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw – tzw. wyłączeń grupowych. Nie ma w zasadzie uregulowanej pomocy regionalnej oraz na restrukturyzację. Nie ukazało się również rozporządzenie Rady Ministrów określające szczegółowe warunki udzielania ulg w spłacie na inne cele niż wymienione w tym przepisie.

W takiej sytuacji dużego znaczenia nabiera odpowiedź na pytanie, czy organy podatkowe mogą, a jeżeli tak, to na jakiej podstawie udzielać ulg w ramach pomocy, o której mowa w art. 67b § 1 pkt 3 lit. i oraz lit. l o.p. (pomoc regionalna oraz pomoc na restrukturyzację). Odpowiedź na to pytanie jest zawarta w art. 26 § 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>37</sup>. Wynika z niego, że do dnia ukazania się tych rozporządzeń nie stosuje się art. 67a o.p., a wnioski o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na te cele o.p. rozpatruje się na podstawie art. 48 i 67 o.p. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 sierpnia 2005 r.<sup>38</sup> Wnioski o odroczenie terminu płatności i rozłożenie na raty powinny być zatem rozpatrywane na podstawie art. 48, a umorzenie zaległości – na podstawie art. 67 o.p. w brzmieniu sprzed nowelizacji. Przepisy te powinny znaleźć się w podstawie prawnej decyzji przyznającej te ulgi w ramach pomocy regionalnej i na restrukturyzację. „Stare” przepisy będą obowiązywały do momentu pojawienia się nowych rozporządzeń Rady Ministrów, określających szczegółowe warunki udziela-

34 Rozporządzenie to określa warunki stosowania zwolnień od podatku od nieruchomości wprowadzanych w formie uchwał rad gmin. W żadnym razie nie jest ono podstawą do podejmowania decyzji dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (Dz.U. Nr 138, poz. 969).

35 Dz.U. Nr 190, poz. 1402.

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

37 Dz.U. Nr 143, poz. 1199.

38 „Art. 26. § 1. Do dnia określenia szczegółowych warunków udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, w przypadkach wymienionych w art. 67b § 1 pkt 3 lit. e–l ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, odpowiednio dla danego przeznaczenia, nie stosuje się art. 67a tej ustawy, a wnioski o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podlegają rozpatrzeniu odpowiednio na podstawie art. 48 § 1 pkt 1 i 2 oraz art. 67 ustawy wymienionej w art. 1 w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 sierpnia 2005 r.”

nia ulg w spłacie podatków na analizowane cele. Warto jest zatem zwrócić uwagę na art. 48 i art. 67 o.p. w kontekście zasad udzielania pomocy publicznej. W przepisach tych stwierdza się, że udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na wnioski podatnika, będącego beneficjentem pomocy, następuje z uwzględnieniem przepisów ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej oraz aktów prawa wspólnotowego. Brak polskich regulacji dotyczących warunków stosowania omawianych rodzajów pomocy powoduje konieczność bezpośredniego stosowania przez organy podatkowe rozporządzeń i wytycznych Komisji Europejskiej. A zatem udzielenie ulg w ramach pomocy regionalnej i na restrukturyzację jest możliwe, z tym że podstawą ich udzielenia jest art. 48 i 67 o.p. w brzmieniu obowiązującym do końca 2005 roku oraz stosowne przepisy wspólnotowe, które regulują warunki przyznawania tego rodzaju pomocy. Złożoność tych regulacji skutkuje tym, że w zasadzie ten tryb przyznawania ulg nie jest w praktyce uruchamiany.

### **6.1. Ulgi w spłacie przyznawane w ramach pomocy na szkolenia, na zatrudnienie oraz na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw (wyłączenia grupowe)**

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<sup>39</sup>. Jest to zatem dosyć prosty tryb przyznawania ulg w spłacie podatków przedsiębiorcom.

Do pomocy udzielanej w ramach wyłączeń grupowych została zaliczona od 1 stycznia 2007 r. tzw. przejrzysta regionalna pomoc inwestycyjna<sup>40</sup>. Jest to pomoc, w której możliwe jest dokładne określenie jej wysokości (ekwiwalentu dotacji brutto) bez potrzeby przeprowadzania oceny ryzyka (pomocą taką jest np. umorzenie konkretnej kwoty zaległości podatkowej). W oparciu o warunki określone w tym rozporządzeniu Komisji, mogą być także udzielane ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w trybie wyżej przedstawionym.

39 Organ podatkowy udzielający pomocy indywidualnej w ramach omawianych rozporządzeń nie musi przysyłać do UOKiK informacji o udzielonej pomocy przez Internet, bowiem zrobił to Minister Finansów zgodnie z art. 33 ust. 2 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Wypełnienie przez ten organ takiego obowiązku eliminuje automatycznie obowiązki organów podatkowych udzielających pomocy indywidualnej, określone w art. 33 ust. 3 tej ustawy. Na organach podatkowych udzielających tego rodzaju pomocy ciąży natomiast obowiązek sporządzenia sprawozdania z udzielonej pomocy, zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 12 lipca 2007 r. w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej oraz sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców z tytułu świadczeń na rzecz sektora finansów publicznych (Dz.U. Nr 133, poz. 923).

40 Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej (Dz. Urz. UE L 302 z 1 listopada 2006 r.).

## 6.2. Ulgi w spłacie w ramach pomocy regionalnej

Nie ma w chwili obecnej, na co wskazałem wyżej, rozporządzenia Rady Ministrów, w którym określone byłyby szczegółowe warunki udzielania ulg w spłacie podatków w ramach pomocy regionalnej<sup>41</sup>. Nie obowiązuje już – co należy podkreślić – rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 maja 2006 roku w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc regionalną na wspieranie nowych inwestycji lub tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją<sup>42</sup>. Obowiązywało one jedynie przez kilka miesięcy – do końca 2006 roku. Utraciło moc w związku z wprowadzeniem przez Komisję Europejską nowych wytycznych w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007–2013<sup>43</sup>. Wytyczne te oraz rozporządzenie Komisji WE nr 1628/2006 w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej<sup>44</sup> są w chwili obecnej podstawą udzielania pomocy regionalnej na podstawie decyzji indywidualnych<sup>45</sup>. Pomoc regionalna może być udzielona na: wspieranie nowych inwestycji, tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nowymi inwestycjami oraz – co jest nowością – dla małych przedsiębiorstw rozpoczynających działalność gospodarczą. Projekty decyzji przewidujących zastosowanie tego rodzaju pomocy muszą – co do zasady – być przesyłane do akceptacji Komisji Europejskiej<sup>46</sup>. Dopuszczalną intensywność pomocy regionalnej uregulowano w nowym rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej<sup>47</sup>.

## 6.3. Ulgi w spłacie w ramach pomocy na restrukturyzację

W chwili obecnej nie ma już polskich aktów regulujących warunki przyznawania pomocy na restrukturyzację<sup>48</sup>. Z dniem 1 stycznia 2007 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. Nie pierwszy raz przedsiębiorcy, chcący skorzystać z rozporządzenia Rady Ministrów, zostali zmuszeni do podejmowania działań w ekspresowym tempie. Musieli bowiem w okresie nieca-

41 Projekt takiego rozporządzenia został przygotowany, ale jeszcze nie obowiązuje.

42 Dz.U. Nr 108, poz. 738.

43 Dz. Urz. WE C 54 z 4 marca 2006 r.

44 Dz. Urz. UE L 302 z 1 listopada 2006 r.

45 Udzielanie takiej pomocy w drodze decyzji w sprawie ulg jest obwarowane pewnymi warunkami. Przede wszystkim ten rodzaj pomocy decyzyjnej musi być uzupełnieniem pomocy udzielanej w oparciu o przejrzysty program pomocowy (art. 1 ust. 1 akapit 2 rozporządzenia KE 1628/2006). Takim przejrzystym programem pomocowym jest np. uchwała rady gminy w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości podjęta na podstawie warunków określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2007 r. w sprawie udzielania przez gminy zwolnień od podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną (Dz.U. Nr 138, poz. 969) lub pomoc strefowa (w formie zwolnienia z podatku dochodowego).

46 Za wyjątkiem tzw. przejrzystej pomocy regionalnej objętej wyłączeniami grupowymi.

47 Dz.U. Nr 190, poz. 1402.

48 Za wyjątkiem przepisów ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, gdzie są wycinkowe regulacje dotyczące procedury udzielania tej pomocy – zob. np. art. 13 powołanej ustawy.

tych 3 miesięcy przygotować plan restrukturyzacyjny oraz uzyskać jego akceptację w organie podatkowym (opinię o możliwości udzielenia wnioskowanej ulgi). Nie wiem, czy komukolwiek to się udało. Taki sposób wprowadzania aktów, mających w założeniu ułatwiać uzyskiwanie pomocy publicznej przez przedsiębiorców, należy uznać za skandaliczny. Podejmowanie działań w zakresie restrukturyzacji i ich analiza przez organy podatkowe w takim pośpiechu źle wróży co do zachowania wszystkich niezbędnych wymogów stawianych przed tego rodzaju pomocą. Konsekwencje tego stanu rzeczy obciążają przede wszystkim beneficjentów pomocy. Nie jest to pierwszy przypadek wprowadzenia aktu regulującego warunki pomocy na okres kilku miesięcy. Identycznie było z powołanym rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 31 maja 2006 roku w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc regionalną na wspieranie nowych inwestycji lub tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją oraz rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 sierpnia 2006 r. w sprawie udzielenia przez gminy pomocy regionalnej na wspieranie nowych inwestycji lub tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją<sup>49</sup>, które przestały obowiązywać z końcem 2006 r. Takie działania nie mają nic wspólnego z racjonalnym postępowaniem prawodawczym i gmatwają jedynie i tak skomplikowany system uzyskiwania pomocy publicznej.

Brak rozporządzeń Rady Ministrów regulujących pomoc na restrukturyzację skutkuje tym, że jej udzielenie w formie ulg w spłacie podatków jest możliwe na warunkach określonych w prawie wspólnotowym. Chodzi tu przede wszystkim o Wytoczne Wspólnotowe dotyczące pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji ekonomicznej<sup>50</sup>. Przedsiębiorca znajdujący się w trudnej sytuacji ekonomicznej, chcący uzyskać ulgi w spłacie zobowiązań, jest zobligowany do sporządzenia planu restrukturyzacji, który musi być zaopiniowany przez organ podatkowy co do możliwości zastosowania wobec przedsiębiorcy wskazanych w planie ulg<sup>51</sup>. Następnie przedsiębiorca występuje z wnioskiem do Prezesa UOKiK o zaopiniowanie tego planu i jego przekazanie do notyfikacji Komisji Europejskiej<sup>52</sup>. Dopiero pozytywna decyzja Komisji akceptująca plan restrukturyzacji umożliwia organowi podatkowemu udzielenie wykazanych w tym planie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Jest to – jak widać – dosyć skomplikowany tryb uzyskania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Działania organów

49 Dz.U. Nr 142, poz. 1017

50 Dz. Urz. UE C 244 z 1 października 2004 r.

51 Zob. art. 13 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

52 Zgodnie z par. 5 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 26 października 2004 r. w sprawie informacji przekazywanych w celu wydania opinii o planowanej pomocy publicznej (Dz.U. Nr 246, poz. 2467 ze zm.), plan restrukturyzacyjny dołączany do wniosku o wydanie opinii dotyczącej pomocy indywidualnej na restrukturyzację powinien zawierać elementy określone w części III.8.B pkt 2.2 załącznika I do rozporządzenia Komisji (WE) Nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ustanawiającego szczególne zasady stosowania art. 93 Traktatu WE.

podatkowych w zasadzie ograniczają się do wydania opinii co do możliwości zastosowania wnioskowanych przez podatnika ulg w spłacie zobowiązań.

## **7. Ogólne zasady przyznawania ulg w spłacie zobowiązań w ramach pozostałych przeznaczeń pomocy publicznej (art. 67b § 1 pkt 3 lit. a–e, lit. j oraz lit. k o.p.)**

W powołanym przepisie wskazane zostały przeznaczenia pomocy, które uprawniają organ podatkowy do udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Pierwsze z nich obejmuje ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, udzielane w celu naprawienia szkód wyrządzanych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia. Zgodnie z art. 87 ust. 2 TWE, jest to pomoc dopuszczalna, która może być udzielana jako pomoc indywidualna (decyzje) albo w ramach programu pomocowego. W Polsce takiego programu nie ma, co skutkuje tym, że może być ona udzielona przez organ podatkowy w drodze decyzji przyznającej ulgę w spłacie podatków. Projekt takiej decyzji musi być notyfikowany do Komisji Europejskiej.

Kolejne dopuszczalne przeznaczenia pomocy wskazane w tym przepisie dotyczą zapobiegania lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym, wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięć gospodarczych, podejmowanych w interesie europejskim, promowania i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty, rekompensaty za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, powierzonych na podstawie odrębnych przepisów, ochrony środowiska oraz prac badawczo-rozwojowych. Te rodzaje pomocy są również dopuszczalne na mocy postanowień art. 87 TWE. Mogą być udzielone w ramach pomocy indywidualnej i programów pomocowych. Udzielenie tej pomocy w ramach decyzji podjętych na podstawie art. 67a o.p. wymaga ich zgodności z bliżej nieokreślonymi „programami rządowymi i samorządowymi”. W literaturze wskazuje się, że chodzi tu o programy wspierające stosowanie tych rodzajów pomocy publicznej, opracowane przez rząd albo władze samorządowe, które nie zostały notyfikowane<sup>53</sup>. Z brzmienia przepisu wynika, że programy takie muszą istnieć, aby pomoc taka mogła być przyznana. Brak takich programów, z którymi musi być zgodna pomoc indywidualna, uniemożliwia zatem wydawanie decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Ogranicza to bardzo organy podatkowe, chcące przyznać w drodze decyzji pomoc na cele wskazane w analizowanym przepisie. Jak na razie, w praktyce problemy takie nie występują, co w dużej mierze wynika ze złożoności przedstawianych regulacji, a przez to i ich niezrozumienia przez przedsiębiorców. Nie jest to jednakże ar-

---

53 W sposób dosyć zawily pojęcie to wyjaśnia J. Partyka, Udzielenie pomocy na podstawie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, Prawo pomocy publicznej 2007, nr 3.



gument przemawiający za pozostawieniem omawianych przepisów w tym kształcie. Koniecznym wydaje się szybkie sprecyzowanie w ustawie pojęcia „programów rządowych i samorządowych” oraz wskazania podstaw ich wprowadzania w życie.

Gdy te programy będą, 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<sup>54</sup>. 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, co wynika ze szczegółowych regulacji odnoszących się do niektórych rodzajów pomocy publicznej.

## 8. Konkluzje

W konkluzji należy stwierdzić, że w obecnym stanie prawnym można wyróżnić pięć trybów udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przedsiębiorcom. Każdy z nich charakteryzuje się swoistymi cechami, przedstawionymi wyżej.

Pierwszy z nich to przyznanie ulg, które nie są pomocą publiczną, z uwagi na to, że nie powstają negatywne skutki w wymianie handlowej pomiędzy państwami UE. Jedynymi kryteriami decydującymi o przyznaniu ulgi jest „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”.

Drugi tryb oparty jest o warunki udzielania pomocy *de minimis*. Organ podatkowy bada, czy te warunki podatnik spełnia i podejmuje decyzję samodzielnie, bez konieczności jej przesyłania do organów nadzorujących udzielanie pomocy publicz-

54 Zob. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 października 2004 r. w sprawie informacji przekazywanych Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów w celu wydania opinii o planowanej pomocy publicznej (Dz. U. Nr 246, poz. 2467).

ne. Jest to w praktyce najczęściej stosowany tryb udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Trzeci tryb dotyczy podejmowania decyzji w oparciu o rozporządzenia Rady Ministrów, określające szczegółowe warunki przyznania tych ulg. Projekty tych decyzji nie muszą być opiniowane i notyfikowane. W chwili obecnej wskazane akty regulują jedynie udzielanie pomocy na szkolenia, na zatrudnienie oraz rozwój małych i średnich przedsiębiorstw.

Czwarty tryb podejmowania tych decyzji wymaga – co do zasady – przestania projektu decyzji do zaopiniowania przez Prezesa UOKiK (Ministra Rolnictwa) oraz – z pewnymi wyjątkami – do notyfikacji Komisji Europejskiej. Dopiero po zaakceptowaniu projektu decyzji przez Komisję, organ podatkowy może podjąć decyzję o udzieleniu ulgi.

Ostatni tryb uzyskiwania ulg w spłacie podatków jest stosowany w ramach pomocy na restrukturyzację. W tym przypadku organ podatkowy opiniuje możliwość zastosowania ulg wskazanych w planie restrukturyzacyjnym przygotowanym przez podatnika. Podatnik następnie musi uzyskać zatwierdzenie tego planu przez Komisję, co umożliwi organowi podatkowemu podjęcie decyzji o udzieleniu ulgi.

Niezachowanie warunków udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, wynikających z przepisów regulujących pomoc publiczną, może prowadzić do uznania jej za nielegalną albo wykorzystaną niezgodnie z przeznaczeniem, co prowadzi do konieczności jej zwrotu. Zwrot jest dokonywany na podstawie decyzji Komisji o obowiązku zwrotu kwoty, stanowiącej równowartość udzielonej pomocy łącznie z odsetkami<sup>55</sup>. Podstawowe kwestie związane ze zwrotem bezprawnie uzyskanej pomocy są uregulowane w ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej oraz rozporządzeniu Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r., ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz. Urz. WE L 83 z 27 marca 1999)<sup>56</sup>. Odnosząc te zasady do pomocy uzyskanej w formie ulg podatkowych, należy zwrócić uwagę na dwie okoliczności odbiegające od unormowań zawartych w ordynacji podatkowej.

Przede wszystkim, dłuższy jest okres przedawnienia możliwości egzekwowania pomocy uzyskanej niezgodnie z prawem. Wynosi on nie 5 lat, co jest charakterystyczne dla zobowiązań podatkowych (art. 70 o.p.), ale 10 lat, licząc od dnia przyznania pomocy beneficjentowi (dzień wydania decyzji)<sup>57</sup>. Windykacja jest przeprowadzana na podstawie zasad wynikających z ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

---

55 Art. 25 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

56 A. Fierla, A. Werner, Stopa procentowa oraz odsetki od zwracanej pomocy publicznej niezgodnej z prawem, Prawo pomocy publicznej 2007, nr 5.

57 Art. 15 powołanego wyżej rozporządzenia Rady.

Powołane rozporządzenie Rady reguluje też zasady ustalania wysokości odsetek od bezprawnie uzyskanej pomocy. Organem uprawnionym do tego jest Komisja Europejska, która działa w oparciu o unormowania wynikające z rozporządzenia 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999, ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE<sup>58</sup>. Komisja jest zobligowana do publikacji ustalonych stóp procentowych w Dzienniku Urzędowym UE.

Odrębności związanych z windykacją pomocy publicznej, uzyskanej przez podatników w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, można byłoby wskazać więcej, ale te – jak się wydaje – są najważniejsze. W chwili obecnej nie są to przepisy często stosowane w praktyce. Nie oznacza to jednak, że pracownicy organów podatkowych oraz podatnicy korzystający z ulg nie powinni ich znać.

---

58 Dz. Urz. UE L 140 z 30 kwietnia 2004.