

WPLYW REGULACJI DOTYCZĄCYCH POMOCY PUBLICZNEJ NA STOSOWANIE ULG W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH – ZARYS PROBLEMU

RAFAŁ DOWGIER¹

1. Wprowadzenie

Na wysokość podatków wpływ mają nie tylko elementy konstrukcyjne tych świadczeń, które zasadniczo zgodnie z art. 217 Konstytucji RP kształtują przepisy ustawy, ale również przysługujące organom podatkowym uprawnienia do stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Ich kompetencje w tym zakresie wyznaczają regulacje ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa,² która w rozdziale 7a działu III reguluje instytucję ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Na podstawie art. 67a i nast. o.p. organy podatkowe mogą stosować w odniesieniu do określonych kategorii należności instytucję umorzenia, odroczenia terminu płatności oraz rozłożenia na raty. Jak wskazuje praktyka, organy podatkowe powszechnie korzystają ze wskazanych instrumentów. W szerokim zakresie są one wykorzystywane do udzielania ulg w spłacie podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą, z tym jednak zastrzeżeniem, iż ma to miejsce na odmiennych zasadach niż w przypadku podmiotów, które takiej działalności nie wykonują. Wynika to z konieczności przestrzegania regulacji z zakresu pomocy publicznej, które opierają się na wyrażonej w art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej³ zasadzie, wedle której „Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi”. Reguła ta determinuje także udzielanie przez organy podatkowe ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, co znajduje wprost odzwierciedlenie w treści art. 67b o.p.,

1 Doktor nauk prawnych, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

2 Tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm., dalej o.p.

3 Dz. Urz. UE C 326, 26.10.2012, s. 1.

który przewiduje szczególne zasady związane z udzielaniem ich podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą.⁴

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie, z uwzględnieniem ograniczeń wynikających z jego charakteru, zarysu problematyki udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą. Na tym tle zasadniczy wydaje się problem relacji, w jakich pozostają uprawnienia organów podatkowych do stosowania tych ulg do ogólnego zakazu udzielania pomocy publicznej. To właśnie regulacje z tego zakresu determinują (ograniczają) uprawnienia organów podatkowych oraz wpływają na kształt wydawanych rozstrzygnięć.

2. Normatywny model stosowania ulg w spłacie udzielanych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą

Normatywną definicję pojęcia „ulga w spłacie zobowiązań podatkowych” można wyprowadzić z przepisów o.p. Ma ona charakter opisowy, gdyż rozdział 7a o.p. tak właśnie zatytułowany, wymienia poszczególne instytucje, które mieszczą się w tym pojęciu (odroczenie, rozłożenie na raty, umorzenie).⁵ W tym kontekście wskazać należy dwie zasadnicze cechy ulg w spłacie: indywidualny oraz uznaniowy charakter. Podstawą ich stosowania jest decyzja organu podatkowego wydana po przeprowadzonym postępowaniu podatkowym.

Obowiązujący katalog ulg w spłacie zobowiązań podatkowych składa się z trzech instytucji wskazanych w art. 67a § 1 o.p., stosowanych w przypadku ziszczenia się przynajmniej jednej z ustawowych przesłanek ich stosowania w postaci ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Na podstawie wskazanej regulacji organ podatkowy może więc dokonać:

- a) odroczenia terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w odrębnej decyzji wydanej na podstawie art. 53a o.p.,
- b) rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w odrębnej decyzji wydanej na podstawie art. 53a o.p.,
- c) umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej.

4 Zob. szerzej R. Dowgier, L. Etel, M. Perkowski, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców na Podlasiu*, (w:) *Przedsiębiorczość na Podlasiu (problemy prawne i funkcjonowanie)*, red. C. Kosikowski, Białystok 2009.

5 R. Dowgier, *Ulg w spłacie zobowiązań podatkowych*, (w:) *System prawa finansowego, t.3, Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 565.

Zastosowanie ulg w spłacie może mieć miejsce w trybie wnioskowym (zasada) oraz w postępowaniu podjętym z urzędu, co ma miejsce w sytuacjach wyjątkowych, enumeratywnie wskazanych w art. 67d § 1 o.p. Przedmiotem dalszych rozważań, ze względu na ich zasadnicze znaczenie, będą jedynie ulgi w spłacie przyznawane po złożeniu stosownego wniosku.

Chociaż podstawową regulacją prawną w zakresie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych jest art. 67a o.p., to jednak w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą jest on stosowany w powiązaniu z normą art. 67b tej ustawy. Przewiduje on, iż w przypadku wniosków składanych przez tę kategorię podmiotów ulga może:

- a) nie stanowić pomocy publicznej,
- b) stanowić pomoc *de minimis*,
- c) stanowić pomoc publiczną.

Przepis ten determinuje swą treścią postępowanie związane z udzieleniem ulgi podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą. Odrębności widoczne są już na etapie składania wniosku o ulgę oraz postępowania mającego na celu weryfikację przesłanek jej stosowania. Przepisy dotyczące pomocy publicznej determinują także kształt decyzji, która stanowi podstawę jej udzielenia.

3. Wniosek o ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych złożony przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą

Postępowanie w sprawie udzielenia ulgi w spłacie w oparciu o art. 67a w zw. z art. 67b o.p. inicjowane jest wnioskiem podatnika. Skuteczne wszczęcie postępowania uzależnione jest od tego, czy wniosek ów spełnia minimalne wymogi formalne określone w art. 168 § 1 o.p. Powinien więc on zawierać co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi oraz jej adresu (miejsca zamieszkania lub pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności gospodarczej), a także czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych (art. 168 § 2 o.p.).⁶ Takim przepisem szczególnym jest art. 37 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej,⁷ który zobowiązuje podmioty ubiegające się o pomoc publiczną do przedstawienia wraz z wnioskiem określonych dokumentów (zaświadczeń lub oświadczeń o wysokości uzyskanej pomocy, oświadczeń o nieotrzymaniu pomocy, informacji niezbędnych do uzyska-

6 Zob. szerzej R. Dowgier, *Udzielanie przez gminne organy podatkowe ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą – zarys problemu*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 5.

7 Dz.U. Nr 59, poz. 404 z późn. zm., dalej u.p.p.p.

nia pomocy).⁸ Za brak formalny podania należy uznać również brak wymaganych prawem załączników. Co za tym idzie, nieprzedstawienie wraz z wnioskiem dokumentów, o których mowa w art. 37 u.p.p.p., zwalnia organ podatkowy z obowiązku prowadzenia postępowania w sprawie, jednakże dopiero po uprzednim wezwaniu wnioskodawcy do usunięcia tych braków w trybie art. 169 § 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli podanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy wzywa wnoszącego podanie do usunięcia braków w terminie siedmiu dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia. Po bezskutecznym upływie tego terminu organ podatkowy wydaje postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia (art. 169 § 4 o.p.).⁹

Należy podkreślić, iż już na etapie wstępnej analizy wniosku złożonego przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą pojawia się problem zakresu dokumentów, które powinny być do niego dołączone. W szczególności, jeżeli udzielana ulga nie będzie jednak stanowiła pomocy publicznej, to zastosowanie jej w oparciu o art. 67b § 1 pkt 1 o.p. nie wymaga przedkładania żadnych dodatkowych dokumentów. Optymalnym rozwiązaniem byłoby więc wskazanie wprost w składanym wniosku odpowiedniego punktu z art. 67b § 1 o.p., co oznaczałoby, że w przypadku powołania się na pkt 2 lub 3 tego przepisu, z wnioskiem powinny być przedstawione właściwe dokumenty, o których mowa w art. 37 u.p.p.p. Jeżeli takich danych wniosek nie zawiera, to w istocie nie jest możliwe jednoznaczne ustalenie, czy wraz z wnioskiem powinny być złożone jakiegokolwiek, a jeżeli tak, to jakie dokumenty. Dlatego podstawowym elementem wniosku złożonego przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą w zakresie świadczeń związanych z tą działalnością powinno być wskazanie, czy ulga, o którą wnioskuje, jest czy też nie jest pomocą publiczną, a jeżeli tak jest, to czy pomocą *de minimis*, czy też pomocą o innym przeznaczeniu. Określenie w podaniu treści żądania, o którym mowa w art. 168 § 1 o.p., powinno więc odnosić się wprost do treści art. 67b § 1 pkt 1-3 o.p. Konsekwencją takiego założenia byłoby to, że organ podatkowy nie miałby wątpliwości co do jego zakresu, a także jasne byłyby dodatkowe obowiązki, które podanie ma spełnić, a które związane są z dołączanymi do niego zaświadczeniami, oświadczeniami czy informacjami.

8 Zakres niezbędnych informacji wymaganych do rozpatrzenia wniosku precyzują stosowne rozporządzenia Rady Ministrów: z dnia 11 czerwca 2010 r. w sprawie informacji składanych przez podmioty ubiegające się o pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. Nr 121, poz. 810); z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. Nr 53, poz. 312); z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* (Dz.U. Nr 53, poz. 311). Załączniki do tych rozporządzeń stanowią wzory formularzy odpowiednich informacji, które należy dołączyć do wniosku.

9 Szerzej na ten temat zob. R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian*, Warszawa 2014, s. 129 i nast.

Złożony wniosek wiąże organ podatkowy w tym sensie, że organ ten nie może zastosować ulgi innej niż ta, o którą wnosi podatnik. W kontekście powyższego pojawia się jednak pytanie o to, czy organ podatkowy jest również związany wnioskiem w zakresie, w jakim wskazuje on na konkretną sytuację, o której mowa w art. 67b § 1 o.p., a więc wtedy, gdy podatnik wprost oświadcza, że nie ubiega się o pomoc publiczną albo też ubiega się o pomoc *de minimis* lub pomoc publiczną na cele określone w tym przepisie?

Odpowiadając na tak postawione pytanie, należy stwierdzić, iż zakres wniosku w przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stosowanych wobec podmiotów prowadzących działalność gospodarczą należy rozumieć w ten sposób, iż obejmuje on nie tylko rodzaj ulgi, o którą się on ubiega, ale także jej kategorię w rozumieniu art. 67b § 1 pkt 1-3 o.p. Oznacza to, że o ile podatnik ubiega się o ulgę, która nie stanowi pomocy publicznej, to po stwierdzeniu w toku postępowania, iż jednak jest ona pomocą, organ podatkowy powinien odmówić jej udzielenia. W tym bowiem przypadku postępowanie w sprawie udzielenia ulgi, o której mowa w art. 67b § 1 pkt 2 lub 3 o.p., w ogóle nie mogło być wszczęte, skoro elementem składowym wniosku, który może je zainicjować, są zaświadczenia lub oświadczenia oraz informacje, o których mowa w art. 37 u.p.p.p. Za dopuszczalne w powyższych okolicznościach wydaje się jednak rozszerzenie zakresu żądania albo też zgłoszenie nowego żądania przez wnioskodawcę w oparciu o art. 167 § 1 o.p. Przepis ten stanowi, iż do czasu wydania decyzji przez organ pierwszej instancji strona może wystąpić o rozszerzenie zakresu żądania albo zgłosić nowe żądanie niezależnie od tego, czy żądanie to wynika z tej samej podstawy prawnej co dotychczasowe, pod warunkiem że dotyczy tego samego stanu faktycznego. W przypadku rozszerzenia wniosku o ulgę zasadniczo stan faktyczny sprawy jest niezmienny, co umożliwia zastosowanie wskazanego przepisu. Jednakże należy zastrzec, iż modyfikacja lub złożenie nowego wniosku może wiązać się z jego dodatkowymi elementami, o których mowa w art. 168 § 2 o.p. Oznacza to, że np. w przypadku modyfikacji wniosku o ulgę nie stanowiącą pomocy publicznej na wniosek o udzielenie pomocy *de minimis* podatnik powinien uzupełnić dokumenty, które zgodnie z art. 37 u.p.p.p. są niezbędne do udzielenia pomocy.

Należy też rozważyć sytuację, w której podatnik wnosi o udzielenie mu ulgi w oparciu o art. 67b § 1 pkt 2 lub 3 o.p., a więc stanowiącej pomoc publiczną, a organ podatkowy w toku postępowania ustala, iż nie dochodzi w ogóle do udzielenia pomocy. Sytuacja taka może mieć miejsce wtedy, gdy nie są spełnione warunki określone w art. 107 ust. 1 TFUE. W takich przypadkach organ podatkowy nie może udzielić pomocy publicznej, mając świadomość tego, że z takową nie ma do czynienia. W mojej ocenie może jednak udzielić preferencji, o którą wnioskował podatnik, ale uznając, iż nie stanowi ona pomocy publicznej. Podkreślić należy, iż nie stoją temu na przeszkodzie żadne wymagania formalne związane z prowadzo-

nym postępowaniem, albowiem zarówno sam zakres wniosku, jak i prowadzonego postępowania w przypadkach, o których mowa w art. 67b § 1 pkt 1 o.p., jest węższy niż w sytuacjach wskazanych w pkt 2 oraz 3 tego przepisu.

4. Generalne przesłanki udzielania ulg w spłacie a szczegółowe warunki udzielania pomocy publicznej

Przepis art. 67b § 1 o.p. nie stanowi samodzielnej podstawy prawnej do wydania decyzji w sprawie ulg w spłacie podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą. W każdym bowiem przypadku organ podatkowy musi zastosować także art. 67a § 1 o.p. ze względu na to, że wskazuje on rodzaj ulgi oraz przesłanki jej stosowania w postaci ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Nie ma więc racjonalnych podstaw do analizy konsekwencji udzielenia ulgi w spłacie na gruncie regulacji dotyczących pomocy publicznej, o ile uprzednio organ nie stwierdzi istnienia przesłanek udzielenia ulgi w postaci ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Skoro bowiem nie może znaleźć zastosowania art. 67a § 1 o.p., to nie będzie stosowany również art. 67b § 1 o.p., który do tego przepisu nawiązuje. Art. 67b o.p. stosowany jest jedynie w przypadku udzielenia ulgi, a do tego musi zaistnieć ważny interes podatnika lub interes publiczny.¹⁰ Nie jest to jednak kwestia bezdyskusyjna, albowiem na tle powyższego spotkać można rozbieżne poglądy. Niektóre składy orzekające sądów administracyjnych wskazują, iż obowiązkiem organu podatkowego jest analiza dopuszczalności udzielenia pomocy publicznej nawet w tych sytuacjach, w których w sprawie nie istnieje przesłanka udzielenia ulgi w postaci ważnego interesu publicznego lub interesu publicznego.¹¹ Stanowisko takie należy jednak uznać za błędne. Organ podatkowy, rozpoznając wniosek o udzielenie pomocy, winien w pierwszej kolejności badać, czy spełnione zostały przesłanki określone w art. 67a § 1 o.p., a zatem czy wystąpił ważny interes podatnika lub interes publiczny. Dopiero wystąpienie tych przesłanek lub jednej z nich obliguje organ do badania dopuszczalności udzielenia pomocy publicznej na gruncie art. 67b § 1 pkt 2 o.p.¹²

Docelowo jednak wskazana problematyka powinna być w przepisach ordynacji podatkowej doprecyzowana. Zasadne wydaje się przynajmniej wprowadzenie do aktualnej treści art. 67b § 1 o.p. zastrzeżenia, iż jeżeli organ podatkowy stwierdzi istnienie przesłanek, o których mowa w art. 67a § 1 o.p., to dopiero wtedy na wniosek

10 Podobnie L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz Lex*, wyd. 5, Warszawa 2013, s. 500.

11 Zob. np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 listopada 2006 r., I SA/Kr 1130/08, Lex nr 479713 oraz glosy krytyczne do tego wyroku: E. Wróblewska, *Odmowa udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w formie de minimis – glosa do wyroku WSA w Krakowie*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2009, nr 7 oraz M. Łyczek, *Odmowa udzielenia ulgi podatkowej w kontekście przepisów dotyczących pomocy publicznej – komentarz do wyroku WSA w Krakowie*, „Prawo Pomocy Publicznej 2009”, nr 3.

12 Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2014 r., II FSK 532/12.

podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które nie stanowią pomocy publicznej, stanowią pomoc *de minimis* lub które stanowią pomoc publiczną. Takie rozwiązanie uwalniałoby mocą wyraźnego przepisu prawa organy podatkowe od obowiązku analizy dopuszczalności udzielania pomocy publicznej (co powinno mieć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji), w tych przypadkach, w których ulga i tak nie zostanie udzielona ze względu na brak przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego.

5. Dowody z dokumentów w postępowaniu w sprawie udzielania ulg podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą

Regulacje z zakresu pomocy publicznej w istotnym stopniu determinują zakres postępowania dowodowego w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą. Związane jest to przede wszystkim z szerszym, niż to jest w przypadku ulg udzielanych wyłącznie na podstawie art. 67a § 1 o.p., zakresem tego postępowania, którego przedmiotem jest w pierwszej kolejności ustalenie, czy potencjalna ulga może stanowić pomoc publiczną, a następnie czy dopuszczalne jest jej udzielenie w świetle regulacji, które odnoszą się do określonych kategorii pomocy. Jednak, jak już wskazano, w każdym przypadku organ podatkowy powinien w pierwszej kolejności stwierdzić istnienie przesłanek zastosowania ulgi, o których mowa w art. 67a § 1 o.p., a więc ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Dopiero wystąpienie tych przesłanek uzasadnia bowiem analizę art. 67b § 1 o.p. Pomocne przy ocenie występowania w sprawie tych przesłanek mogą być przedkładane wraz z wnioskiem w oparciu o art. 37 u.p.p.p. informacje, których zakres określają stosowne rozporządzenia. W szczególności we wzorze informacji składanej przez podmioty ubiegające się o pomoc *de minimis*, stanowiącym załącznik nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis*, wskazuje się dane dotyczące ich sytuacji ekonomicznej.¹³ Dowodem na okoliczność istnienia przesłanek udzielenia ulgi może być jednak, zgodnie z definicją dowodu wynikającą z art. 180 § 1 o.p., wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W związku z tym, uwzględniając obowiązki organu podatkowego wynikające z realizacji zasady prawdy obiektywnej, powinien on w toku postępowania podejmować wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy (art. 122 o.p.). O ile jednak postępowanie dowodowe w zakresie przesłanek udzielenia ulgi określonych w art. 67a § 1 o.p. zasadniczo prowadzone jest

13 Do ich składania nie są zobowiązani jednak wszyscy podatnicy, albowiem obowiązek wypełnienia tej rubryki odnosi się do przypadków wnioskowania o ulgi w spłacie polegające na odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty. Nie jest to więc obowiązkowa część informacji w przypadku wnioskowania o umorzenie zaległości podatkowej.

z użyciem wszelkich możliwych środków dowodowych, o tyle w przypadku uznania, iż przesłanki te zachodzą i przejścia przez organ podatkowy do analizy art. 67b § 1 o.p., odbywa się to zasadniczo w oparciu o przedstawione dokumenty. Jest to więc specyficzna cecha postępowania w sprawie udzielania ulg podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą, gdyż ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do wydania rozstrzygnięcia opiera się na zaświadczeniach, oświadczeniach oraz informacjach złożonych wraz z wnioskiem. Zasadniczo zakres danych wynikających z dokumentów składanych w oparciu o art. 37 ust. 1, 2 i 5 u.p.p.p. jest wystarczający do tego, aby stwierdzić, czy pomoc *de minimis* lub pomoc o innym przeznaczeniu może być udzielona. Istnienie obowiązku składania tych dokumentów znakomicie ułatwia prowadzenie postępowań w sprawie udzielania ulg w spłacie podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą.

6. Specyficzne elementy decyzji w sprawie ulgi w spłacie stanowiącej pomoc publiczną

Przepisy z zakresu pomocy publicznej determinują także kształt ostatecznego rozstrzygnięcia, które kończy postępowanie w sprawie udzielenia ulgi w spłacie. Treść decyzji podatkowej wyznacza art. 210 o.p. Zgodnie z tym przepisem decyzja zawiera:

- 1) oznaczenie organu podatkowego;
- 2) datę jej wydania;
- 3) oznaczenie strony;
- 4) powołanie podstawy prawnej;
- 5) rozstrzygnięcie;
- 6) uzasadnienie faktyczne i prawne;
- 7) pouczenie o trybie odwoławczym – jeżeli od decyzji służy odwołanie;
- 8) podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli decyzja została wydana w formie dokumentu elektronicznego – bezpieczny podpis elektroniczny weryfikowany za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu.

Przepisy ordynacji podatkowej określają również, jakie elementy powinny zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne decyzji i kiedy możliwe jest odstępianie od uzasadnienia decyzji. Ustawowo określony katalog elementów, które powinna zawierać decyzja, uzupełnia przepis art. 210 § 3 o.p., w świetle którego przepisy prawa podatkowego mogą określać także inne składniki, które powinna zawierać decyzja.

Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, iż decyzja w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, która stanowi podstawę udzielania pomocy publicznej, ma szczególny charakter w zakresie następujących elementów składowych:

- a) podstawy prawnej,
- b) uzasadnienia faktycznego,
- c) uzasadnienia prawnego.

W decyzji organu podatkowego powinno znaleźć się przytoczenie przepisów prawa, które stanowiły podstawę podjęcia decyzji – chodzi o unormowania o charakterze procesowym, jak i przepisy prawa materialnego wynikające z ordynacji podatkowej oraz *stricto* umiejscowione w danej ustawie podatkowej.¹⁴ Jeżeli decyzja stanowi podstawę do udzielenia pomocy publicznej, powinno się w niej znaleźć powołanie odpowiednich regulacji z tego zakresu, które odnoszą się do materialnoprawnych warunków udzielania pomocy. W szczególności w decyzjach, na podstawie których udzielana jest pomoc *de minimis*, nie jest wystarczające powołanie art. 67b § 1 pkt 2 o.p., lecz zasadne jest wskazanie wprost na rozporządzenie Komisji (UE) Nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis*.¹⁵ Obowiązek taki wynika bowiem z przepisów tego rozporządzenia, które w pkt 21 preambuły wskazuje, że przyznając pomoc *de minimis*, państwo członkowskie powinno wyrazić odesłać do niniejszego rozporządzenia. Analogicznie należy przyjąć, iż w przypadkach, gdy organ podatkowy udziela pomocy publicznej o innym przeznaczeniu, na podstawie art. 67b § 1 pkt 3 o.p., powinien w podstawie prawnej decyzji wskazać właściwy akt prawny dotyczący udzielanej pomocy. W obowiązującym stanie prawnym może to być np. art. 32 ustawy z dnia 16 września 2011 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi,¹⁶ która reguluje zasady udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących inny rodzaj pomocy publicznej niż *de minimis* (pomoc udzielana na naprawienie szkód wyrządzonych przez nadzwyczajne zdarzenia).

Należy też pamiętać, iż orzekanie w przedmiocie ulg w spłacie z wniosku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą odbywa się zarówno w oparciu o art. 67a o.p., który stanowi ogólną podstawę do udzielania ulg, jak i w oparciu o przepis art. 67b § 1 o.p. Zatem w tych przypadkach podstawa prawna decyzji powinna być skonstruowana w ten sposób, iż odwołuje się ona do odpowiedniego rodzaju ulgi wskazanego w art. 67a § 1 (pkt 1 – odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie zapłaty podatku na raty; pkt 2 – odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, pkt 3 – umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej)

14 S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 1173.

15 Dz. Urz. UE L 352, 24.12.2013, s. 9.

16 Dz.U. Nr 234, poz. 1385 z późn. zm.

w związku z odpowiednim punktem art. 67b § 1 o.p. (pkt 1 – nie stanowi pomocy publicznej; pkt 2 – stanowi pomoc *de minimis*; pkt 3 – stanowi pomoc publiczną i w tym zakresie dodatkowo z powołaniem się na konkretne przeznaczenie pomocy wskazane pod lit. a-m).

Decyzja powinna zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne. Zgodnie z art. 210 § 4 o.p. uzasadnienie faktyczne zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności; uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa. W zakresie decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych nie jest dopuszczalne odstąpienie od uzasadnienia decyzji (art. 201 § 5). Zatem tego rodzaju decyzje zawsze powinny zawierać uzasadnienie.

Zakres uzasadnienia faktycznego determinowany jest ustaleniami poczynionymi w toku prowadzonego postępowania dowodowego. Zasadniczo w pierwszej kolejności będzie ono odnosiło się do tych okoliczności, które miały wpływ na uznanie, iż w sprawie zachodzą generalne przesłanki udzielenia ulgi w postaci ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Dopiero w drugiej kolejności, przy wykazaniu istnienia tych przesłanek, zasadne jest odniesienie się do tych elementów stanu faktycznego, które determinują kwalifikowanie ulgi jako pomocy publicznej oraz związanych z konkretnym rodzajem pomocy. W większości przypadków udzielenia pomocy publicznej okoliczności te będą udowodnione na podstawie dowodów w postaci dokumentów, takich jak: oświadczenia, zaświadczenia lub informacje, o których mowa w art. 37 u.p.p.p., a które powinny być załączone do wniosku o ulgę. Powyższy sposób konstruowania uzasadnienia decyzji opiera się na przyjętej we wcześniejszej części opracowania koncepcji, wedle której brak zaistnienia przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego zwalnia organ podatkowy z obowiązku analizowania dopuszczalności udzielenia pomocy publicznej.

Zakres uzasadnienia prawnego decyzji jest determinowany jej podstawą prawną. Uzasadnienie prawne powinno zawierać wyjaśnienie przepisów, które w niej powołano z ich przytoczeniem. Przytoczenie przepisów prawa to również wskazanie treści przepisu oraz relacji do stanu faktycznego.¹⁷ Zasadniczo decyzje, na podstawie których udzielane są ulgi w spłacie stanowiące pomoc publiczną, powinny zawierać dość rozbudowane uzasadnienie prawne, w którym analizie zostaną poddane wszystkie szczegółowe warunki udzielania pomocy. Należy jednak podkreślić, że uchybienia w tym zakresie nie w każdym przypadku będą skutkowały wadliwością decyzji. O ile bowiem brak uzasadnienia prawnego może uzasadniać uchylenie

17 Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2000 r., III SA 760/99, Lex nr 46587.

decyzji, o tyle w innych przypadkach decyzja jest analizowana pod kątem oddziaływania uzasadnienia na zasadę przekonywania wyrażoną w art. 124 o.p. Zgodnie z tym przepisem organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwieniu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez zastosowania środków przymusu.

Zgodnie z art. 210 § 3 o.p. przepisy prawa podatkowego mogą określać także inne składniki, które powinna zawierać decyzja. Pod pojęciem przepisów prawa podatkowego art. 3 pkt 2 o.p. nakazuje rozumieć przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Mając na uwadze wskazaną definicję, istotne wątpliwości budzi relacja, w jakiej pozostaje przepis art. 210 o.p. do regulacji rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie.¹⁸ Rozporządzenie w § 2 ust. 3 stanowi podstawę do umieszczania w treści decyzji, na podstawie której udzielana jest pomoc publiczna, elementów zaświadczenia o wysokości udzielonej pomocy *de minimis*, o których mowa w § 3 oraz § 3a. Na podstawie tej regulacji organ podatkowy może więc, zamiast wydawać odrębne zaświadczenie o wysokości udzielonej pomocy *de minimis*, zawrzeć je w decyzji podatkowej, która w tej sytuacji powinna zawierać określone w rozporządzeniu elementy, z których najbardziej istotnym jest określenie wartości udzielonej pomocy brutto w złotych i w euro. W istocie mając na uwadze wskazane w rozporządzeniu elementy zaświadczenia, większość z nich będzie zawierała każda decyzja, na podstawie której udziela się ulgi stanowiącej pomoc publiczną. Wyjątkiem będzie określenie wartości udzielanej pomocy. Tego elementu decyzji nie sposób jest wywieść z żadnych przepisów podatkowych w rozumieniu, jakie temu pojęciu nadaje art. 3 pkt 2 o.p. Przepisy rozporządzenia w sprawie wydawania zaświadczeń trudno jest bowiem klasyfikować jako regulacje dotyczące problematyki podatkowej czy też przepisy wykonawcze do ustaw podatkowych.¹⁹ W związku z tym w aktualnym brzmieniu przepisy ordynacji podatkowej w istocie nie uzasadniają umieszczania w decyzji podatkowej takiego elementu jak wartość udzielonej pomocy publicznej. Aby miało to uzasadnienie w przepisach prawa, art. 210 § 3 o.p. powinien odwoływać się nie do przepisów prawa podatkowego, lecz ogólnie do przepisów prawa. Przepis ten powinien więc stanowić, iż przepisy prawa mogą określać także inne składniki, które powinna zawierać decyzja. Przy takiej redakcji byłby on

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

19 Ustawą podatkową zgodnie z art. 3 pkt 1 o.p. jest ustawa dotycząca podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określająca podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich.

spójny z rozwiązaniami przyjętymi w rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis*. W praktyce jednak możliwość umieszczenia w treści decyzji elementów zaświadczenia jest przez organy podatkowe wykorzystywana, co uzasadniane jest szczególnym charakterem tej normy względem ogólnych regulacji ordynacji podatkowej.

7. Podsumowanie

Poczynione rozważania prowadzą do wniosku, iż regulacje z zakresu pomocy publicznej oddziałują w istotny sposób na postępowanie związane z udzielaniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą. Wpływ tych regulacji może być oceniany w dwóch płaszczyznach: materialnoprawnej oraz procesowej. W tym pierwszym wymiarze występuje istotne ograniczenie uprawnień organów podatkowych w zakresie udzielania ulg poprzez wprowadzenie dodatkowych warunków wynikających ze szczegółowych regulacji z zakresu pomocy publicznej. Oznacza to, że nawet w przypadku istnienia generalnych przesłanek udzielenia ulgi określonych w art. 67b § 1 o.p. oraz woli organu podatkowego, aby jej udzielić, w niektórych przypadkach nie będzie to możliwe. W tym zakresie obowiązuje bowiem generalny zakaz wynikający z art. 107 ust. 1 TFUE, od którego wyjątki są w sposób ścisły określone. Po drugie, konieczność analizy szczegółowych warunków udzielenia pomocy publicznej ma wpływ na prowadzone postępowanie podatkowe w sprawie ulgi. Specyfika tego postępowania wiąże się zarówno z samym wnioskiem, które je inicjuje, jak i z postępowaniem dowodowym oraz treścią kończącej je decyzji. W tym zakresie, wobec wskazanych pewnych wątpliwości interpretacyjnych powstających na styku stosowania przepisów podatkowych oraz z zakresu pomocy publicznej, zasadne byłoby doprecyzowanie regulacji ordynacji podatkowej. Zasadniczo powinny one bowiem przede wszystkim wprost regulować relacje, w jakich pozostają ogólne przesłanki stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych do warunków udzielania pomocy publicznej. Konieczne jest także dopuszczenie umieszczania w treści decyzji podatkowych elementów zaświadczeń o wysokości udzielonej pomocy publicznej, czego aktualnie przepisy ordynacji podatkowej nie przewidują, a co jest możliwe na tle regulacji rangi podustawowej z zakresu pomocy publicznej.