

Pomoc publiczna a ulgi uznaniowe udzielane podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą

1. Pojęcie i kryteria oceny pomocy publicznej

Z chwilą przystąpienia Polski do Unii Europejskiej uregulowania wspólnotowe zostały włączone do krajowego porządku prawnego. Jednym z obszarów, w którym pojawiły się nowe wyzwania i nowe regulacje prawne, stała się pomoc publiczna. Źródłowym przepisem systemu prawnego w zakresie pomocy publicznej jest art. 107 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹.

Nie może budzić wątpliwości, iż przy kwalifikowaniu pomocy jako pomocy publicznej należy mieć na uwadze, że nadrzędnymi dla obecnego systemu prawa pomocy publicznej są przepisy TFUE, w tym w szczególności wymieniony art. 107 ust. 1, którego znaczenie wymaga, aby przytoczyć jego treść w całości.

Zgodnie z brzmieniem art. 107 ust. 1 TFUE 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”.

Oznacza to, że prawo unijne co do zasady zabrania udzielania pomocy publicznej, ale też nie definiuje pojęcia pomocy. Art. 107 ust. 1 TFUE nie zawiera klasycznej definicji legalnej pomocy publicznej, nie odnajdziemy jej również w innych aktach prawa pierwotnego czy też prawa wtórnego UE. Wskazuje się, że brak stosownej definicji był zamierzony. Po pierwsze, miało to na celu wykluczenie sytuacji, w której zbyt sztywna

¹ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864 ze zm., dawny art. 87 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską).

² A. Bartoszewicz, *Po co nam znajomość reguł pomocy publicznej*, Gazeta Samorządu i Administracji 2011, nr 6, s. 24.

definicja traktatowa jest w różny sposób obchodzona przez państwa członkowskie. Po drugie, chodziło o umożliwienie Komisji Europejskiej i Trybunałowi dokonywanie własnej interpretacji tego pojęcia w możliwie szeroki i elastyczny sposób. Należy raz jeszcze podkreślić, iż pojęcie pomocy użyte w Traktacie jest pojęciem prawa wspólnotowego i tylko w kontekście przepisów tego porządku prawnego może być interpretowane. Lukę w odniesieniu do braku legalnej definicji pomocy publicznej wypełnia działalność Komisji oraz orzecznictwo sądów Unii³.

Fundamentalną zasadą obowiązującą w Unii jest przestrzeganie zasad konkurencji, aby nie uprzywilejowywać na wspólnym rynku jakiegokolwiek podmiotu. Wszelka pomoc jest zakazana, a jeżeli dopuszczalna, to warunkowo⁴. Zachowanie konkurencji między przedsiębiorcami jest celem wielu instytucji przewidzianych przez Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Przepisy te mają zagwarantować stworzenie wspólnego rynku. Sądy wspólnotowe w swoim orzecznictwie podkreślają, że wprowadzenie i utrzymanie systemu wolnej konkurencji, w ramach którego zapewnione są normalne warunki konkurencji, leży u podstaw uregulowań w zakresie pomocy państwa i stanowi jeden z istotnych celów Traktatu⁵.

Cytowany przepis art. 107 ust. 1 TFUE ustanawia ogólny zakaz udzielania pomocy publicznej dla przedsiębiorstw lub niektórych gałęzi produkcji. Nie jest jednak absolutny, gdyż dopuszcza się na pewnych warunkach i w drodze wyjątków odstępstwa od niego⁶.

Kluczowe określenie – pomoc publiczna (inaczej: pomoc państwa dla przedsiębiorców) – wyprowadza się z normy o pomocy publicznej zabronionej, zawartej w cytowanym przepisie. Pomocą publiczną jest, łącznie traktowane, dobrowolne i jednostronne przysporzenie korzyści finansowej określonej przedsiębiorcy na drodze pomniejszenia środków publicznych (państwowych), dokonane przez państwo lub inny podmiot dysponujący środkami publicznymi, faworyzujące przedsiębiorcę w stosunku do innych konkurentów, naruszające konkurencję, wywierające wpływ na swobodę przepływu dóbr, usług i towarów między państwami członkowskimi⁷.

Art. 107 ust. 1 TFUE wskazuje, że pomoc jest udzielana przez państwo lub ze źródeł państwowych, a forma jej udzielania jest dowolna. Definiuje środki krajowe na pod-

³ I. Postuła, A. Werner, *op. cit.*, s. 26.

⁴ M. Radzikowska, *Pomoc publiczna w praktyce orzecznictwa podatkowego*. Prawo Pomocy Publicznej, marzec 2007, s. 17.

⁵ Sprawa C-308/04 P, SGL Carbon AG przeciwko Komisji, pkt 31, Lex Polonica, nr 412469.

⁶ I. Postuła, A. Werner, *Prawo pomocy publicznej*, Warszawa 2008, Wydanie I, s. 25-26.

⁷ W. Lachiewicz, *Regionalna pomoc podatkowa w Polsce po 2006 r.*, Prawo Pomocy Publicznej, marzec 2007, s. 25.

stawie ich skutków, a nie ich przyczyn czy celów⁸. Dlatego nie ma znaczenia przeznaczenie środków finansowych, istotne zaś są naruszenia wymienione w przedmiotowym przepisie. Bez znaczenia jest cel, na który przeznaczają się środki (np. na zwiększenie zatrudnienia, restrukturyzację)⁹.

Pomoc publiczna zawsze ma zastosowanie wobec przedsiębiorców, a wsparcie finansowe dla podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą podlega przepisom dotyczącym pomocy publicznej. Zastosowanie danego środka można uznać za przejaw pomocy publicznej, o ile zostały spełnione następujące przesłanki:

- dany środek udzielany jest przez Państwo lub ze środków publicznych,
- przedsiębiorca uzyskuje przysporzenie na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku,
- ma charakter selektywny (uprzywilejowuje jednego lub grupę przedsiębiorców albo produkcję określonych towarów),
- grozi zakłóceniem lub zakłóca konkurencję oraz wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi Unii Europejskiej (UE)¹⁰.

Nie ulega wątpliwości, iż z pojęciem pomocy publicznej nieodłącznie związana jest korzyść, jaką uzyskuje przedsiębiorca pod postacią świadczenia pozytywnego lub też w formie zaoszczędzenia wydatku, który w typowych sytuacjach musiałby być przez niego poniesiony¹¹. W celu rozstrzygnięcia, czy konkretne wsparcie (zastosowanie środka finansowego) stanowi pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, należy ocenić, czy zostały spełnione w konkretnym przypadku wszystkie powyżej wymienione przesłanki.

Należy podkreślić, że wyżej wskazane przesłanki muszą być spełnione łącznie, a zatem brak jednej z nich skutkuje tym, że udzielona pomoc nie ma charakteru pomocy publicznej¹². Okoliczność tę akcentuje się w orzecznictwie¹³. Konsekwentnie trzeba stwierdzić, że jeżeli dany środek nie powoduje powstania po stronie przedsiębiorstwa żadnych korzyści, to wówczas nie może być uznany za pomoc¹⁴.

⁸ Sprawy połączone T-116/01 i T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA i Diputación Foral de Vizcaya przeciwko Komisji, pkt 112, Lex Polonica, nr 1241154.

⁹ I. Postuła, A. Werner, *op. cit.*, s. 26.

¹⁰ J. Burzyński, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców – zasady udzielania i dokumentacja*, Gdańsk 2008, s. 54.

¹¹ A. Borkowski, A. Chełmoński, M. Guziński, K. Kiczka, L. Kieres, T. Kocowski, *Administracyjne prawo gospodarcze*, Kolonia Limited 2005, s. 553.

¹² J. Burzyński, *op. cit.*, s. 58.

¹³ Sprawa C-280/00 Altmark Trans GmbH i Regierungspräsidium Magdeburg przeciwko Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, pkt 74, Lex Polonica, nr 371394.

¹⁴ Orzeczenie SPI w sprawie T-471/93 Tierce Ladbroke SA przeciwko Komisji, Zb. Orz. 1995, s. II-2537.

Pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 TWE jest ujęta bardzo szeroko. Wskazuje się, że przepis ten odnosi się do wszelkiej pomocy udzielanej w jakiegokolwiek formie.

Pomoc udzielona ze środków publicznych jest przyznawana przez organy władzy publicznej. Kwalifikacji tej podlegają wszystkie środki funkcjonujące w systemie finansów publicznych (w tym także budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jak i środków publicznych powierzonych podmiotom niepublicznym). Korzyści muszą pochodzić bezpośrednio lub pośrednio ze źródeł państwowych¹⁵. Zaliczyć do nich należy: należności podatkowe, niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym czy też należności pieniężne mające charakter cywilnoprawny przypadające organom administracji rządowej, państwowym jednostkom budżetowym czy państwowym funduszom celowym.

Przedsiębiorca uzyskuje przysporzenie na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku. Pomoc może być udzielana w sposób bezpośredni lub pośredni. Przyznanie pomocy odnosi skutek w postaci obciążenia budżetu państwowego, samorządowego lub podmiotów mogących korzystać ze środków publicznych w jakiegokolwiek sposób¹⁶. Oceniając konkretne działania państwa w kontekście możliwości zastosowania do nich przepisów o pomocy publicznej, nie należy badać celu ani powodów podjęcia działań. Należy się skoncentrować na wywieranych przez nie skutkach. Skutki te polegają na wsparciu przedsiębiorstwa i polepszeniu w ten sposób jego sytuacji ekonomicznej. Formy prawne, w których wyraża się tego rodzaju pomoc, mogą być różnorodne. Można tu w szczególności wymienić operacje na kredytach bankowych, kapitale, dotacjach czy podatkach (ulgi, umorzenia, raty, zwolnienia). Innymi, często stosowanymi formami wsparcia są dopłaty, udzielanie poręczeń, przekazanie budynków, gruntów za niewielką opłatą. Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości dostarcza wielu przykładów na to, jak szeroko ujmowane są wszelkie formy pomocy i jak różnorodnych sposobów używają poszczególne państwa członkowskie w celu przysporzenia korzyści finansowych krajowym podmiotom gospodarczym¹⁷. W orzeczeniu ETS w sprawie Belgia przeciwko Komisji stwierdzono, iż nie ma sensu dokonywać rozróżnienia pomiędzy pomocą udzieloną w formie kredytów lub pożyczek, ponieważ z ekonomicznego punktu widzenia efekt obu tych transakcji jest taki sam¹⁸.

¹⁵ A. Borkowski, A. Chełmoński, M. Guziński, K. Kiczka, L. Kieres, T. Kocowski, *Administracyjne prawo gospodarcze*, Kolonia Limited 2005, s. 560.

¹⁶ Sprawa 82/77, *Ministère public du Kingdom of the Netherlands przeciwko Jacobus Philippus van Tiggele*, LexPolonica, nr 1323738.

¹⁷ Orzeczenie ETS w sprawie 310/85 *Deufile GmbH & Co KG przeciwko Komisji*, Zb. Orz. 1987, s. 901.

¹⁸ Orzeczenie ETS w sprawie 234/84 *Belgia przeciwko Komisji*, Zb. Orz. 1986, s. 2263.

Uprzywilejowanie jedynie niektórych przedsiębiorstw lub gałęzi przemysłu, narusza istniejącą równowagę pomiędzy podmiotami, którym udzielono wsparcia, a ich konkurentami. Niezmiernie trudno jest rozgraniczyć działania, którym przyznaje się selektywny charakter i które mogą potencjalnie stanowić pomoc publiczną, a z drugiej strony działaniami, które są wyrazem generalnej polityki państw członkowskich. Gdzie należy przeprowadzić linię podziału? Kwestie te rozstrzyga TS. Trybunał wyraźnie stwierdził, że gdy podmiot udzielający pomocy finansowej korzysta z pewnego zakresu swobody, który pozwala mu wybrać beneficjenta pomocy bądź ustalić warunki, na jakich udzieli wsparcia, to taki środek nie może być uważany za mający charakter generalny¹⁹.

Zakłócenie lub groźba zakłócenia konkurencji i wpływ na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskim to warunek, który przesądza o niezgodności pomocy państwa z zasadami wspólnego rynku. Każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą, który napotyka na konkurencję na rynku, jeśli otrzymuje pomoc ze strony państwa, staje się z zasady beneficjentem pomocy publicznej. Co istotne, zakłócenie konkurencji odnosi się zarówno do realnej, obecnej sytuacji, jak i do potencjalnych barier, jakie mogą być skutkiem interwencji państwa. Zgodnie z utrwalonym w wielu orzeczeniach stanowiskiem ETS, przesłankę tę uznaje się za spełnioną, jeśli wskutek udzielenia pomocy dochodzi do wzmocnienia przedsiębiorstwa w porównaniu do innych konkurentów rynku, gdy może dojść do ograniczenia wolności gospodarczej konkurentów. Pozycja konkurentów ulega pogorszeniu, następuje zmniejszenie udziałów w rynku czy też wypadanie z rynku. Nie ma w tym przypadku większego znaczenia, czy działalność przedsiębiorcy ma tylko lokalny, czy regionalny charakter (orzeczenie ETS w sprawie C-280/00 *Altmark*)²⁰. Przesłanka zakłócenia przez pomoc konkurencji jest interpretowana przez ETS niezwykle szeroko. Zdarzało się, że nawet pomoc o stosunkowo niewielkiej wartości była uznawana za zakłócającą konkurencję²¹.

Z orzeczenia ETS w sprawie *Philip Morris* wynika, że gdy pomoc wzmacnia pozycję przedsiębiorstwa w porównaniu z jego konkurentami uczestniczącymi w handlu wewnątrzspółnotowym, to handel ten jest automatycznie naruszony przez udzieloną pomoc²².

Przestawione powyżej przesłanki uznania środka wsparcia za pomoc publiczną muszą zaistnieć równocześnie, w konkretnej sprawie. Wówczas wsparcie będzie uznane i stanowić będzie pomoc publiczną.

¹⁹ Orzeczenie ETS w sprawie 173/73 *Włochy przeciwko Komisji*, Zb. Orz. 1974, s. 709.

²⁰ M. Łyczek, *Badanie wniosku o ulgę w spłacie podatku w aspekcie pomocy de minimis*, Prawo Pomocy Publicznej, Wydawnictwo TAX, maj 2008, nr 3 (14), s. 12.

²¹ Orzeczenie ETS w sprawie C-142/87 *Belgia przeciwko Komisji*, Zb. Orz. 1990, s. I-959.

²² Sprawa 730/79 *Philip Morris przeciwko Komisji*, Zb. Orz. 1980, s. 2671.

W sytuacji braku legalnej definicji pomocy publicznej, to właśnie przepisowi art. 107 ust. 1 TFUE nadaje się takie znaczenie i tak też traktuje to Europejski Trybunał Sprawiedliwości, który w swoich orzeczeniach podkreśla, iż uznanie danego środka za pomoc publiczną wymaga spełnienia wszystkich wymienionych wcześniej warunków²³.

Na gruncie norm unijnych i przepisów krajowych „przedsiębiorca” jest związany z pojęciem pomocy publicznej. Właściwa identyfikacja „przedsiębiorcy” ma istotne znaczenie i wynika z podstawowego założenia, zgodnie z którym pomoc publiczną stanowi każda pomoc, bez względu na jej formę, pochodząca od państwa i skierowana do przedsiębiorców²⁴. W praktyce stosowania przepisów wspólnotowych o pomocy publicznej ważnym zagadnieniem jest właściwe kwalifikowanie różnych podmiotów do grona przedsiębiorców. Aby tego dokonać, należy w pierwszej kolejności zdefiniować pojęcia – „przedsiębiorca” i „działalność gospodarcza”. W prawie Unii Europejskiej niestety brak jest definicji systemowych; znaczenie tych pojęć ukształtowało orzecznictwo ETS przy rozpatrywaniu konkretnych spraw dotyczących pomocy publicznej. Jego analiza pozwala stwierdzić, że za przedsiębiorcę uznaje się podmiot, który wykonuje w sposób stały i ciągły samodzielną działalność gospodarczą o charakterze zarobkowym. Działalność gospodarcza to przedsiębiorczość i świadczenie usług. Akceptując ten pogląd, zauważamy, że działalność gospodarcza rozumiana jest bardzo szeroko: jako oferowanie towarów lub świadczenie usług na rynku właściwym²⁵. Nie ma przy tym znaczenia forma prawna podmiotów, sposób i źródło finansowania ani też to, czy przepisy krajowe przyznają im status przedsiębiorcy. Jest to pojęcie autonomiczne prawa unijnego, a więc niezależne od znaczenia nadanego mu w ustawodawstwie krajowym²⁶.

Definicja przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów wspólnotowych jest szersza niż określona w prawie polskim w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej²⁷ i obejmuje wszystkie podmioty prowadzące działalność gospodarczą (czyli oferujące na rynku towary i usługi), niezależnie od formy prawnej i źródeł finansowania²⁸ (podmioty publiczne w takim samym stopniu podlegają przepisom pomocowym jak podmioty prywatne, nawet pomimo swej szczególnej roli) oraz bez względu na

²³ M. Łyczek, *Badanie wniosku o ulgę w spłacie podatku w aspekcie pomocy de minimis*, Prawo Pomocy Publicznej, Wydawnictwo TAX, maj 2008, nr 3 (14), s. 12.

²⁴ M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy (jako beneficjenta pomocy publicznej) w prawie UE*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, grudzień 2010 r., nr 12 (118), s. 12.

²⁵ Wyrok ETS z 11.07.2006 r. w sprawie FENIN przeciw Komisji, C-205/03 P, pkt 2.

²⁶ L. Etel, *Korzystanie z pomocy publicznej w spłacie zobowiązań podatkowych*, Państwo i Prawo 2011, nr 3, s. 36-39.

²⁷ Tekst jednolity: Dz. U. z 2007 r., Nr 155, poz. 1095 ze zm.

²⁸ Sprawa C-41/90 Höfner i Elser przeciwko Macrotron GmbH, Zb. Orz., TS 1991, s. I-1979).

to, czy przepisy krajowe przyznają podmiotowi status przedsiębiorstwa. Niezarobkowy charakter danej działalności nie ma znaczenia z punktu widzenia oceny gospodarczego wymiaru – podmioty *non profit* również mogą zostać uznane za przedsiębiorców²⁹. Trzeba pamiętać, iż przepisy dotyczące pomocy publicznej nie odnoszą się tylko do przedsiębiorców *sensu stricto*, ale posługują się określeniem beneficjenta pomocy. W słowniczku zamieszczonym w art. 2 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej³⁰ (u.p.d.p.p.), w pkt 16, określono definicję beneficjenta pomocy, zgodnie z którą jest to podmiot prowadzący działalność gospodarczą, w tym podmiot prowadzący działalność w zakresie rolnictwa lub rybołówstwa, bez względu na formę organizacyjno-prawną oraz sposób finansowania, który otrzymał pomoc publiczną. W tak ujętym katalogu beneficjentów pomocy publicznej mieszczą się zatem także (nieobjęte w części taką kwalifikacją pod rządami poprzedniej ustawy regulującej udzielanie pomocy publicznej)³¹ podmioty sektora publicznego, prowadzące działalność gospodarczą³².

Na gruncie prawa krajowego, w Ordynacji podatkowej, ustawodawca posługuje się również pojęciem „działalność gospodarcza” i pojęciem „podatnik prowadzący działalność gospodarczą”. W związku z tym w procesie udzielania ulg można przyjąć, że ustalając znaczenie wymienionych pojęć, należy bazować na definicjach z Ordynacji podatkowej, gdyż brak jest odesłania do przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Należy zaznaczyć, że pojęcie działalności gospodarczej zdefiniowane w Ordynacji podatkowej jest znacznie szersze niż w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Zrozumienie pojęć „przedsiębiorca” i „działalność gospodarcza” oraz właściwe ich zastosowanie na gruncie prawa podatkowego ma fundamentalne znaczenie przy udzielaniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, ponieważ jedynie podatników prowadzących działalność gospodarczą obowiązują rygory wynikające z przepisów regulujących pomoc publiczną. Organ podatkowy, udzielając ulg podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą, musi zastosować zarówno przepisy krajowe, jak i unijne. Ordynacja podatkowa określa rodzaje ulg i kryteria ich przyznawania, a w regulacjach

²⁹ Orzeczenie z dnia 21 września 1999 r. w sprawie Albany, C-67/96, Zb. Orz. TS 1999, s. I-5751; A. Radzikowska, *Pomoc publiczna w finansowaniu gospodarki komunalnej*, Prawo Pomocy Publicznej, Wydawnictwo TAX, styczeń 2008, nr 1 (06), s. 3.

³⁰ Tekst jednolity: Dz. U. z 2007 r., Nr 59, poz. 404 ze zm.

³¹ Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców (Nr 141, poz. 1177 oraz z 2003 r., Nr 159, poz. 1537, Nr 188, poz. 1840, Nr 189, poz. 1850 i Nr 228, poz. 2261).

³² M. Łyczek, *Stosowanie ulg podatkowych a przepisy dotyczące pomocy publicznej – czyli co jest pomocą, a co nie*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, listopad 2006 r., nr 11 (6).

unijnych sformułowano warunki ich dopuszczalności w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą³³.

Przyjęta na gruncie unijnym konstrukcja pomocy publicznej stanowi zagadnienie wielowymiarowe i sprawia istotne trudności interpretacyjne. Trudności potęguje fakt, iż prawo UE, w tym zakresie rozbudowane, nie formułuje regulacji na tyle kompletnej i szczegółowej, by wykluczyć wszelkie wątpliwości pojawiające się przy praktycznej realizacji pomocy publicznej³⁴.

W tym miejscu warto przedstawić sprawę Altmark Trans. Jest to przypadek pomocy, która pod pewnymi warunkami nie jest traktowana jako pomoc publiczna, mimo że otrzymał ją podmiot prowadzący przedsiębiorstwo, a wsparcie pochodziło od państwa. Kluczowe znacznie dla tej kwestii miał wyrok ETS z dnia 24.07.2003 r. Stan faktyczny sprawy, będący podstawą wydania wyroku, dotyczył niemieckiego przewoźnika, który obsługiwał m.in. nierentowne połączenia autobusowe, za co otrzymywał od władz niemieckich odpowiednie odszkodowanie. Jego konkurent wniósł przeciwko niemu sprawę do sądu, powołując się m.in. na to, że wypłacana rekompensata stanowi niedozwoloną pomoc publiczną. Ponieważ wszystkie inne przesłanki z art. 87 ust. 1 TWE były spełnione, ETS musiał wyjaśnić kwestię, czy rekompensata za obsługiwane nierentownych połączeń stanowi korzyść finansową dla przedsiębiorstwa, czy też nie. ETS wskazał, że działanie państwa tylko wtedy spełnia przesłanki art. 87 ust. 1 TWE, gdy może zostać uznane za korzyść dla uprzywilejowanego przedsiębiorstwa. Działanie państwa nie spełnia przesłanek z art. 87 ust. 1 TWE, dopóki stanowi rekompensatę, stanowiącą zapłatę dla przedsiębiorstwa za usługi, które świadczone były przez dane przedsiębiorstwa w celu spełnienia zobowiązań do świadczenia usług w ogólnym interesie gospodarczym. W takim przypadku przedsiębiorstwa te w rzeczywistości nie otrzymują korzyści finansowej i badane działanie państwa nie powoduje, że przedsiębiorstwa otrzymujące rekompensatę znajdują się na lepszej pozycji pod względem konkurencji niż inne przedsiębiorstwa³⁵.

W tym przypadku wsparcie i działanie państwa nie spełniało przesłanek udzielenia pomocy publicznej z art. 107 TFUE.

Konkretyzacji wymagało jednak stwierdzenie, w jakich przypadkach rekompensata może być uznana jedynie za zapłatę za usługi świadczone w ogólnym interesie gospo-

³³ L. Etel, *Korzystanie z pomocy publicznej w spłacie zobowiązań podatkowych*, Państwo i Prawo 2011, nr 3, s. 35.

³⁴ M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy (jako beneficjenta pomocy publicznej) w prawie UE*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, grudzień 2010, nr 12 (118), s. 12.

³⁵ Sprawa C-280/00 Altmark Trans GmbH i Regierungspräsidium Magdeburg przeciwko Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, pkt 74, LexPolonica, nr 371394.

darczym, a kiedy ma się do czynienia z przekroczeniem tej kwoty. ETS ustanowił w tej kwestii cztery warunki, które muszą zostać spełnione, aby wykluczyć zaistnienie przesłanki otrzymania korzyści finansowej w rozumieniu art. 87 ust. 1 TWE. Po pierwsze, przedsiębiorstwu musi faktycznie zostać powierzone wykonywanie usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym oraz zobowiązanie to musi być jasno zdefiniowane. Po drugie, kryteria, według których obliczona zostanie rekompensata za wykonanie usługi, muszą zostać uprzednio obiektywnie i przejrzysto sformułowane, aby uniknąć sytuacji, w której rekompensata przyniesie korzyść finansową i przedsiębiorstwo zostanie uprzywilejowane wobec konkurentów. Po trzecie, rekompensata nie może przewyższać kwoty, która konieczna jest do pokrycia kosztów wykonania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, uwzględniając przy tym uzyskane dochody oraz odpowiednie wynagrodzenie za wykonane usługi. Po czwarte, jeśli wybór przedsiębiorstwa, któremu zostało powierzone wykonywanie usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, nie został w konkretnym przypadku dokonany w ramach postępowania znajdującego zastosowanie przy zamówieniach publicznych, gwarantującego wyłonienie takiego ubiegającego się, który wykona usługi po najniższej cenie, należy ustalić należną rekompensatę na podstawie analizy kosztów, jakie poniosłoby przeciętne, dobrze zarządzane przedsiębiorstwo, które wyposażone jest w odpowiednie środki transportu, aby móc spełnić powierzone mu zadanie, przy czym należy uwzględnić odpowiedni przychód oraz odpowiedni zysk. Jeśli wszystkie wymienione przez ETS warunki zostaną spełnione, dane działanie państwa nie stanowi pomocy publicznej i przez to nie musi być notyfikowane³⁶.

W praktyce jednak udowodnienie przesłanek ustanowionych przez ETS w orzeczeniu w sprawie Altmark jest niezmiernie trudne. Do rzadkości bowiem należą sytuacje, w których Komisja Europejska uznała, iż spełnione zostały przesłanki ustanowione w tym orzeczeniu. Szczególne trudności związane są zazwyczaj z udowodnieniem spełnienia wyżej wspomnianych przesłanek – drugiej i czwartej – w szczególności, gdy wybór podmiotu świadczącego usługi nie odbył się w oparciu o otwartą, niedyskryminacyjną procedurę przetargową. Ekstremalnie problematyczne jest np. zastosowanie rozwiązania zawartego w przesłance czwartej polegającej na ustaleniu rekompensaty poprzez jej określenie na podstawie analizy kosztów, jakie poniosłoby typowe, dobrze zarządzane przedsiębiorstwo, dysponujące odpowiednimi środkami transportu. Jeśli powyższe kryteria ustanowione w wyroku Altmark Trans nie zostaną spełnione, nie oznacza to, że dane działanie państwa jest niezgodne ze wspólnym rynkiem. Konsekwencją takiego stanu jest zaistnienie pomocy publicznej, a związku z tym obowiązek jej notyfi-

³⁶ A. Kobus, *Usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym a prawo pomocy publicznej*, Prawo Pomocy Publicznej, Wydawnictwo TAX, marzec 2009, nr 2 (13), s. 10-11.

kacji. Komisja może taką pomoc publiczną uznać za zgodną ze wspólnym rynkiem na podstawie art. 107 ust. 2 lub 3³⁷.

Materia pomocy publicznej jest bardzo złożona. Obowiązują dwa reżimy prawne: unijny i krajowy. Pojęcie działalności gospodarczej przedsiębiorcy inaczej jest rozumiane przez prawo unijne, a inaczej przez prawo krajowe. Nie znajdziemy w prawie europejskim jednoznacznych definicji wymienionych pojęć. Stąd często pojawia się problem w kwalifikacji poszczególnych grup podatników przy udzielaniu im pomocy czy ulg. Bo czyż szkoła, przedszkole, uczelnia, szpital, spółdzielnia, stowarzyszenie – to przedsiębiorcy? Jak wskazać, że pomoc publiczna im udzielona nie zakłóca konkurencji?

2. Rodzaje pomocy publicznej – ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych dla podatników prowadzących działalność gospodarczą

Mając na uwadze treść całego art. 107 TFUE, należy wskazać rodzaje pomocy publicznej jako wyłączenie spod zakazu jej udzielania z ust. 1 art. 107 TFUE.

Przepis ust. 2 i 3 art. 107 TFUE traktuje o rodzajach pomocy warunkowo dozwolonej przez Unię Europejską, czyli takiej pomocy, która nie jest traktowana jako niedozwolona pomoc publiczna³⁸.

Pomoc niewpływająca negatywnie na konkurencję nie podlega zakazowi i musi być uznana za zgodną ze wspólnym rynkiem. Prawodawca europejski, określając zasady przyznawania pomocy publicznej, zróżnicował je według kryterium adresatów planowanej pomocy. W efekcie wyodrębnione zostały rodzaje pomocy publicznej: pomoc sektorowa, pomoc regionalna, pomoc horyzontalna. Pomoc sektorowa to wsparcie ze strony państwa przeznaczone dla przedsiębiorców z określonego sektora gospodarki (tzw. sektory wrażliwe) mająca na celu przywrócenie zdolności konkurencyjnej. Pomoc regionalna przeznaczona jest na realizację inwestycji początkowych (utworzenie, rozbudowa przedsiębiorstwa) oraz na tworzenie nowych miejsc pracy. Pomoc horyzontalna to pomoc kierowana na rzecz przedsiębiorstw, bez względu na przynależność do sektora gospodarki, w celu ratowania i restrukturyzacji, na badania i rozwój, na zatrudnienie, na ochronę środowiska³⁹.

³⁷ S. Jarecki, *Finansowanie świadczenia usług publicznych w lądowym transporcie pasażerskim*, Prawo Pomocy Publicznej, Wydawnictwo TAX, maj 2009, nr 3 (14), s. 28.

³⁸ W. Lachiewicz, *Regionalna pomoc podatkowa w Polsce po 2006 r.*, Prawo Pomocy Publicznej, marzec 2007, s. 25.

³⁹ A. Borkowski, A. Chełmoński, M. Guziński, K. Kiczka, L. Kieres, T. Kocowski, *Administracyjne prawo gospodarcze*, Kolonia Limited 2005, s. 573-574.

Spod zakazu udzielania pomocy wyłączona jest pomoc bagatelna, czyli „znikoma pomoc państwa” – zasada *de minimis*. W wydanym z upoważnienia Rady rozporządzeniu z dnia 15 grudnia 2006 r. Komisja stwierdziła, że pomoc państwa nieprzekraczająca pułapu 200 000 euro w okresie trzech kolejnych lat nie wpływa na handel między państwami członkowskimi i/lub nie zakłóca bądź nie grozi zakłóceniem konkurencji, a zatem nie podlega przepisom art. 87 ust. 1 Traktatu. Dla podmiotów gospodarczych działających w sektorze transportu drogowego pułap należy ustalić na poziomie 100 000 euro⁴⁰.

W rezultacie stosowania zasady *de minimis* nie ma zastosowania zakaz ustanowiony art. 107 ust. 1 TFUE, aczkolwiek mamy od czynienia z pomocą publiczną. Ze względu na brak spełnienia przesłanek statuujących zakaz jej przyznawania dopuszcza się jej udzielenie⁴¹.

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stanowią jedną z form wsparcia w ramach pomocy publicznej. O ich udzielenie może ubiegać się każdy podatnik prowadzący działalność gospodarczą, który znajduje się w sytuacji finansowej uniemożliwiającej wywiązanie się z ciężących na nim obowiązków podatkowych w ustawowych terminach płatności. Ulgi podatkowe są odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania, jednak zostały ustanowione w interesie podatników, stwarzając możliwość rozwiązania problemów w określonym czasie. Ponoszenie ciężarów podatkowych i innych świadczeń publicznych jest podstawowym obowiązkiem każdego, co wynika bezpośrednio z zapisu art. 84 Konstytucji RP. Obciążenia fiskalne w postaci podatków zostały nałożone na wszystkich z uwagi na konieczność realizacji przez organy administracji rządowej i samorządowej określonych zadań o charakterze publicznym⁴².

Obowiązujące przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa w art. 67a § 1 pkt 1–3 wskazują na katalog ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. I tak, na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą organ podatkowy może:

- odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty,
- odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki określone w decyzji, o której mowa w art. 53a u.o.p.,
- umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

⁴⁰ 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. U. L. 379 z 28.12.2006).

⁴¹ I. Postuła, A. Werner, *Prawo pomocy publicznej*, Warszawa 2008, wyd. 1, s. 172-173.

⁴² M. Radzikowska, *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą*, Prawo Pomocy Publicznej, Wydawnictwo TAX, styczeń 2008, nr 1 (06), s. 7.

Omawiane ulgi podatkowe charakteryzuje uznaniowość. Występuje ona po stronie organu podatkowego, a wynika z użycia przez ustawodawcę w art. 67a § 1 zapisu w brzmieniu: „Organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może (...)”. Formułując w ten sposób cytowane przepisy ustawodawca nadał omawianym ulgom charakter fakultatywny, uznaniowy, a w znaczeniu etymologicznym pozostawiony do wyboru. Uznaniowość występuje po stronie organu podatkowego. Organ podatkowy ulgę przyznać może, lecz nie musi⁴³.

Cytowany przepis art. 67a u.o.p. stosuje się z zastrzeżeniem art. 67b u.o.p., który reguluje trzy tryby udzielenia ulg podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą w spłacie zobowiązań podatkowych. Są to odpowiednio przypadki ulg⁴⁴:

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.

Dla pełnego obrazu należy wskazać, że oprócz ulg uznaniowych przedsiębiorcy, mogą korzystać również z ulg ustawowych – tj. takich, które przewidują poszczególne ustawy podatkowe (np. ustawa o podatku rolnym⁴⁵) oraz ulg wynikających z uchwał rad gmin⁴⁶. W odróżnieniu jednak od ulg uznaniowych zarówno zwolnienia ustawowe, jak i zwolnienia wprowadzone w drodze uchwały przez rady kierowane są do nieokreślonego adresata. Każdy zatem podatnik-przedsiębiorca, który spełni kryteria i wymogi zawarte w ustawie lub w uchwale rady warunkujące zwolnienie, skorzysta ze zwolnienia na mocy tych aktów prawnych, bez potrzeby wydawania indywidualnych decyzji⁴⁷.

Zestawienie art. 67a i 67b u.o.p. wskazuje, że jeżeli wniosek o udzielenie ulgi składa podatnik prowadzący działalność gospodarczą, wówczas organ podatkowy, badając przesłanki „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”, powinien ocenić je przez pryzmat szczególnych wymogów wynikających z prawa unijnego i krajowego, odnoszących się do zasad udzielania pomocy publicznej. Niewątpliwie art. 67b u.o.p. nie może stanowić samodzielnej podstawy rozstrzygnięcia w przedmiocie wniosku o udzielenie ulgi z pominięciem art. 67a. Organ winien sprawdzić istnienie przesłanek

⁴³ J. Burzyński, *op. cit.*, s. 177-178.

⁴⁴ P. Łaszewski, *Kolejność postępowania przy udzielaniu ulg podatkowych – art. 67a czy art. 67b O.p.*, Prawo Pomocy Publicznej, grudzień 2010, s. 18.

⁴⁵ Por. art. 13 u.p.r.

⁴⁶ Por. art. 7 ust. 3 u.p.l. czy art. 7 ust. 3 u.o.p.l.

⁴⁷ J. Burzyński, *op. cit.*, s. 205.

zarówno z art. 67a, jak i z art. 67b u.o.p. Jeżeli przeprowadzone postępowanie nie wykaże istnienia przesłanek ważnego interesu podatnika lub ważnego interesu publicznego po stronie podatnika, organ podatkowy nie może udzielić ulgi, nawet jeżeli pomoc taka byłaby dopuszczalna na gruncie art. 67b u.o.p.⁴⁸ Problem jednak istnieje w kolejności stosowania procedur – o tym w następnym rozdziale.

Kiedy udzielona podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą pomoc nie będzie stanowiła pomocy publicznej. Szczególnym przypadkiem jest sytuacja, gdy współczynnik do przeliczania wartości pomocy jest ujemny. Wartość pomocy publicznej wyraża się w postaci ekwiwalentu dotacji brutto. Kwestię tę reguluje w naszym porządku prawnym Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach⁴⁹. Jeżeli więc przy zastosowaniu właściwego dla danej formy pomocy wzoru okaże się, że wynik takiego wyliczenia stanowi liczba ujemna (mniejsza niż zero), oznacza to, że podmiot nie uzyskał żadnej korzyści ekonomicznej z zastosowania danego instrumentu wsparcia, a zatem nie zostaje spełniona jedna z wymaganych przesłanek do uznania danego środka za przejaw pomocy publicznej. Może to mieć miejsce w niektórych przypadkach rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności danego zobowiązania⁵⁰.

Innym przypadkiem, gdy działania organów podatkowych nie stanowią pomocy publicznej, jest optymalizacja długów. Optymalizacja ma miejsce wówczas, gdy organ podatkowy egzekwuje należności podatkowe w późniejszym terminie, a więc dotyczy to takich form, jak rozłożenie na raty i odroczenie terminu płatności. Optymalizacja to nic innego jak forma kredytowania przedsiębiorcy. Organy podatkowe, wydając decyzję o rozłożeniu na raty lub odroczeniu podatków stanowiących dochód budżetu państwa, zgodnie z art. 57 § 1 u.o.p., pobierają opłatę prolongacyjną w wysokości 50% stawki odsetek za zwłokę⁵¹. W odniesieniu do podatków stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego o tym, czy będzie pobierana opłata prolongacyjna, decyzję podejmuje odpowiednio: rada gminy, rada powiatu, sejmik województwa (art. 57 § 7 u.o.p.)⁵².

⁴⁸ P. Łaszewski, *Kolejność postępowania przy udzielaniu ulg podatkowych – art. 67a czy art. 67b O.p.*, Prawo Pomocy Publicznej, grudzień 2010, s. 18.

⁴⁹ Dz. U. 2004, Nr 194, poz. 1983 ze zm.

⁵⁰ M. Łyczek, *op. cit.*, s. 45.

⁵¹ Zgodnie z art. 56 § 1 u.o.p. stawka odsetek za zwłokę wynosi 200% podatkowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim. Jest ona ogłaszana przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w „Monitorze Polskim”.

⁵² M. Radzikowska, *op. cit.*, s. 8-9.

Optymalizacja została opisana m.in. w obwieszczeniu Komisji Europejskiej w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej⁵³. Działania optymalizacyjne nigdy nie występują w przypadku decyzji orzekającej o umorzeniu zaległości, albowiem w takiej sytuacji organ podatkowy rezygnuje bezpowrotnie z należnych wpływów. Decydując się na zastosowanie wobec podatnika optymalizacji, organ podatkowy powinien dokonać oceny w następujących aspektach. Po pierwsze, określić charakter trudności finansowych podatnika. Optymalizacja może mieć miejsce wyłącznie w sytuacji, gdy na skutek dokonanej analizy okaże się, że trudności mają charakter przejściowy i są niezależne od sposobu jego działania. Po drugie, organ powinien określić, jaka jest wiarygodność przedsiębiorcy. Chodzi o sprawdzenie, czy z wcześniejszych decyzji przyznających ulgi w spłacie zobowiązań podatnik wywiązywał się zgodnie z zatwierdzonym harmonogramem ich spłaty. Po trzecie, należy sprawdzić, czy podatnik nie zalega z płatnościami wobec innych organów. Jeżeli w wyniku dokonanej analizy organ podatkowy stwierdzi, że może wydać decyzję ulgową w ramach optymalizacji, w uzasadnieniu decyzji przyznającej ulgę wskazuje, że przeprowadzone w tym zakresie postępowanie pozwala na zastosowanie optymalizacji⁵⁴.

Bardzo często pomocy publicznej nie stanowi wsparcie udzielane samodzielnym zakładom opieki zdrowotnej, o ile z oświadczenia złożonego na potrzeby prowadzonego postępowania podatkowego będzie wynikało, że usługi świadczone przez konkretną placówkę medyczną mają wyłącznie charakter lokalny, a jeżeli są udzielane obywatelom państw członkowskich UE, to wyłącznie celem ratowania zdrowia i życia (mają charakter doraźny, a nie planowy). Ponadto, gdy nie są to usługi medyczne wysoko wyspecjalizowane, organ podatkowy prowadzący postępowanie z wniosku takiego podmiotu powinien zobowiązać go do przedłożenia informacji na temat charakteru świadczonych usług, ze szczególnym uwzględnieniem obywateli państw członkowskich, którzy potencjalnie mogą korzystać z usług danej jednostki medycznej⁵⁵.

Organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które zgodnie z brzmieniem art. 67b § 1 pkt 2 u.o.p. stanowią pomoc *de minimis* – w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego, dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis* w spłacie zobowiązań podatkowych przewidzianych dla przedsiębiorców. Jest to szczególna kategoria wsparcia udzielanego przez państwo, gdyż

⁵³ Publ. Dz. Urz. WE C 384/3 z dnia 10 grudnia 1998 r.

⁵⁴ M. Radzikowska, *op. cit.*, s. 9.

⁵⁵ *Ibidem*, s. 8.

uznaje się, że względu na swą wartość nie powoduje zakłócenia konkurencji w wymiarze unijnym, nie wymaga notyfikacji, a jej udzielenie wiąże się ze spełnieniem minimum formalności po stronie wnioskodawcy. Z uwagi jednak na to, że temu rodzajowi pomocy będzie w całości poświęcony kolejny podrozdział pracy, w tym miejscu, w celu zamknięcia katalogu wskazanego w wyżej wymienionym przepisie Ordynacji podatkowej, należy wspomnieć o pomocy w spłacie zobowiązań podatkowych, która będzie stanowiła pomoc publiczną.

Możliwość udzielenia wsparcia stanowiącego pomoc publiczną uzależniona jest od wielu dodatkowych wymogów przewidzianych w przepisach prawa wspólnotowego. W inny sposób niż ulgi niebędące pomocą publiczną, które nadal pozostają w całości uznaniowe, ulgi mieszczące się w tej pomocy muszą nie tylko posiadać konkretne przeznaczenie, ale i wspierać konkretne cele. W art. 67b § 1 pkt 3 u.o.p. zostały szczegółowo wyliczone rodzaje pomocy publicznej, w związku z którą mogą być udzielane ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych dla przedsiębiorców⁵⁶. Można tu wymienić 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 art. 67b u.o.p. przez Radę Ministrów.

⁵⁶ J. Burzyński, *op. cit.*, s. 163.

Wymieniony w art. 67b § 1 pkt 3 u.o.p. katalog przeznaczenia pomocy publicznej można podzielić na trzy grupy (rodzaje): 1) ulgi, które mogą być udzielone jako pomoc indywidualna albo w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach, 2) ulgi udzielane jako pomoc indywidualna, zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi, albo udzielana w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach, 3) ulgi, których udzielenie uzależnione jest od spełnienia warunków określonych w rozporządzeniach Rady Ministrów wydanych na podstawie delegacji zawartej w Ordynacji podatkowej. Pierwsza grupa obejmuje ulgi udzielane w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe. Będzie to pomoc indywidualna podlegająca notyfikacji lub pomoc udzielona na podstawie programu (pomoc programowa), który uprzednio wymaga notyfikacji Komisji i uzyskania zgody na stosowanie. Druga grupa obejmuje ulgi stanowiące pomoc udzielaną w celu likwidacji zakłóceń w gospodarce, w celu promowania kultury, oświaty, nauki, dziedzictwa narodowego, pomoc na ochronę środowiska i na prace badawcze. W ramach tych działań pomocy można udzielić indywidualnie lub w ramach programów pomocowych. Dla udzielenia pomocy indywidualnej wymagane jest przyjęcie przez władze rządowe lub samorządowe programu dopuszczającego stosowanie takiej pomocy. Trzecia grupa obejmuje ulgi stanowiące pomoc na szkolenia, na zatrudnienie, na restrukturyzację czy na pomoc regionalną. Podsumowując, należy stwierdzić, iż na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa może być udzielona pomocy publiczna w ramach zasady *de minimis*, zwolnień grupowych oraz jako pomoc indywidualna⁵⁷.

Ubiegając się o pomoc inną niż *de minimis*, wnioskodawca musi sam określić jej przeznaczenie, aby możliwe było stwierdzenie, czy wnioskowana pomoc jest dopuszczalna w świetle obowiązujących w tym zakresie przepisów, i zastosowanie procedury właściwej dla określonego rodzaju pomocy⁵⁸.

Zgodnie z art. 37 ust. 5 i 7 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej⁵⁹ podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie jest zobowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o jej udzielenie, informacji dotyczących wnioskodawcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz informacji o otrzymanej pomocy publicznej, zawierających w szczególności wskazanie dnia i podstawy prawnej jej udzielenia, formy i przeznaczenia albo

⁵⁷ J. Partyka, *Udzielanie pomocy na podstawie przepisów – Ordynacja podatkowa*, Prawo Pomocy Publicznej, marzec 2007, s. 6.

⁵⁸ M. Radzikowska, *Pomoc publiczna w praktyce orzecznictwa podatkowego*, Prawo Pomocy Publicznej, Wydawnictwo TAX, marzec 2007, s. 7.

⁵⁹ Tekst jednolity: Dz. U. z 2007 r., Nr 59, poz. 404.

oświadczenia o nieotrzymaniu pomocy. Do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc informacji, o których wyżej mowa, pomoc nie może być udzielona temu podmiotowi.

Informacje te zainteresowany podmiot składa na właściwym formularzu, stanowiącym załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie⁶⁰.

3. Pomoc *de minimis* stosowana w zakresie uznaniowych ulg podatkowych

Zasada *de minimis*

Termin „pomoc *de minimis*” stanowi pewien skrót myślowy, skracający rzymską paremię: *de minimis non curat lex*, co należy tłumaczyć: „prawo nie troszczy się o drobizgi”⁶¹. Ta kategoria pomocy publicznej określana jest również mianem „pomocy bagatelnej”, albowiem z uwagi na ograniczony kwotowo, bezpieczny pułap nie ma większego wpływu na wymianę handlową na jednolitym rynku wspólnotowym, a w konsekwencji nie powoduje *de facto* większych zakłóceń konkurencji⁶². Nadto istotnym jest, że pomoc *de minimis* nie wymaga w ogóle wkładu własnego, co jest dość istotne z punktu widzenia przedsiębiorców⁶³.

Pomoc *de minimis* na poziomie przepisów wspólnotowych została uregulowana w rozporządzeniu Komisji Europejskiej (WE) 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*⁶⁴. Rozporządzenie wprowadziło zasadnicze zmiany w porównaniu ze stanem poprzednio obowiązującym. W nowych regulacjach z jednej strony dwukrotnie zwiększono kwotę pomocy, a także rozszerzono jej zakres na inne rodzaje działalności, z drugiej zaś strony wprowadzono pewne ograniczenia. Warto podkreślić, że u podstaw tego rodzaju pomocy legło założenie, iż ze względu na swoją wartość ma ona nieznaczny wpływ na konkurencję oraz na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi, dlatego też nie wymaga uprzedniej kontroli ze strony Komisji w drodze notyfikacji⁶⁵.

⁶⁰ Dz. U 2010, Nr 53, poz. 312.

⁶¹ P. Marquardt, *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców*, Warszawa 2007, wyd. 1, s. 112.

⁶² M. Łyczek, *op. cit.*, s. 45.

⁶³ A. Radzikowska, *op. cit.*, s. 9.

⁶⁴ Dz. Urz. UE L 379 z dnia 28.12.2006 r.

⁶⁵ J. Burzyński, *op. cit.*, s. 110.

W świetle regulacji prawnych rozporządzenia pomoc *de minimis* będzie miała miejsce, gdy wartość pomocy indywidualnej udzielonej przedsiębiorcy w ciągu roku budżetowego, łącznie z wartością pomocy udzielonej przedsiębiorcy w okresie dwóch ostatnich lat poprzedzających, nie przekracza równowartości kwoty 200 tys. euro. Okres 3-letni oblicza się, biorąc pod uwagę wartość pomocy *de minimis* udzielonej w roku bieżącym oraz w dwóch latach poprzedzających. Zakres stosowania omawianego rozporządzenia rozciąga się obecnie na inne niż dotychczas rodzaje działalności, na które udzielona może być pomoc *de minimis*, tj. transport i część rolnictwa. Warunkiem w nowych przepisach jest jednak to, że podmiot zajmujący się transportem nie może jej przeznaczyć na zakup pojazdów do transportu, a otrzymana pomoc nie może przekroczyć 100 tys. euro. Inne ograniczenia, które wprowadziło rozporządzenie ma zastosowanie do przedsiębiorców, którzy będą zabiegali o finansowe wsparcie w ramach tzw. form nieprzejrzystych. Pojęcie to obejmuje transakcje, co do których nie można dokładnie obliczyć wartości pomocy publicznej bez potrzeby przeprowadzenia oceny ryzyka. Innym bardzo istotnym ograniczeniem jest zasada, że o pomoc w ramach zasady *de minimis* nie mogą wystąpić przedsiębiorcy znajdujący się w trudnej sytuacji ekonomicznej. Z wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw⁶⁶ wynika, że przedsiębiorca znajdujący się w trudnej sytuacji ekonomicznej to taki, który nie jest w stanie z własnych środków lub środków pozyskanych z zewnątrz, np. od instytucji finansowych, pokryć strat. Wprowadzono też zakaz dzielenia środków pomocy, których wartość wykracza poza pułap *de minimis*, na mniejsze części, tak aby mieściły się w tym pułapie. Tak więc w przypadku, gdyby między pomocą uzyskaną dotychczas a jej ustawowym limitem w wysokości 200 tys. euro wystąpiła różnica, to według wytycznych przedsiębiorca w ogóle nie otrzyma pomocy, jeżeli wystąpi o kwotę przekraczającą tę różnicę⁶⁷.

Zasada *de minimis* określa kwotowo pułap, do wysokości którego może być udzielona pomoc. Określoną kwotę pomocy przyznaną dowolnemu podmiotowi wyraża się jako ekwiwalent dotacji brutto (EDB). Tak więc pomoc publiczna to rzeczwiśta, możliwa do oszacowania, korzyść finansowa. Aby ustalić wartość pomocy koniecznym jest przeliczenie jej i ustalenie kwoty, jaką otrzymałby podmiot, gdyby uzyskał wsparcie w formie dotacji. Dla dokonania wyliczenia wartości pomocy publicznej zastosowanie mają wzory określone w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej

⁶⁶ Dz. Urz. UE C 244 z dnia 01.10.2004 r.

⁶⁷ *Ibidem*, s. 111-112.

w różnych formach⁶⁸, w tym wzory pozwalające na ustalenie ekwiwalentu dotacji brutto dla odroczenia terminu zapłaty świadczenia, inne dla rozłożenia na raty zapłaty świadczenia, którymi są środki publiczne. Natomiast wartość pomocy publicznej dla umorzenia zaległości jest równa kwocie umorzenia.

Należy zaznaczyć, że przy obliczaniu pomocy *de minimis* nie wlicza się pomocy publicznej udzielonej w ramach programu pomocowego, pomocy indywidualnej oraz pomocy indywidualnej na restrukturyzację. Nie sumuje się również pomocy udzielonej w ramach wyłączeń grupowych, a także pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie.

Postępowanie podatkowe w zakresie udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc *de minimis* wszczynane jest na wniosek złożony przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą. Podstawę rozstrzygnięcia wniosku stanowią przepisy Ordynacji podatkowej. Decyzja w tej materii organu podatkowego określona w art. 67a i 67b u.o.p. ma charakter uznaniowy. Przyznanie ulg zależy od uznania organu. Organ podatkowy może, ale nie musi wydać decyzji pozytywnej, czyli zastosowanie ustanowionych w nim ulg podatkowych jest prawem, a nie obowiązkiem organów podatkowych. Uznaniowy charakter decyzji nie zwalnia organu z obowiązku przeprowadzenia prawidłowego postępowania oraz wydania decyzji spełniającej wymogi określone w przepisach art. 210 u.o.p. Organ, prowadząc postępowanie, ma obowiązek dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy oraz obowiązek zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący materiału dowodowego. Dokonana w postępowaniu ocena dowodów nie może nosić cech dowolności. Organ w uzasadnieniu decyzji powinien wskazać dowody, na których się oparł, oraz dowody, którym odmówił wiarygodności. Uznanie administracyjne nie oznacza dowolności, jest poprzedzone postępowaniem dowodowo-wyjaśniającym i dokonaniem oceny na podstawie stanu faktycznego. Jeżeli organ nie naruszył prawa procesowego, to ocena wniosku pod względem zastosowania bądź nie ulgi jest zagadnieniem natury słusznościowej⁶⁹. Złożony wniosek musi być uzasadniony ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Ponadto powinien spełniać wymogi określone w art. 168 § 2 u.o.p., jak również czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych. Wniosek powinien zawierać co najmniej treść żądania oraz wskazanie osoby, od której pochodzi, wraz z podaniem adresu. Przez treść żądania należy rozumieć wskazanie, o jaką ulgę podatnik występuje, tytuł podatkowy, wysokość zobowiązania, jak również wskazanie okresu, jakiego dotyczy wnioskowana ulga. Do wniosku podatnik powinien załączyć dokumenty potwierdzające wskaza-

⁶⁸ Dz. U. Nr 194, poz. 1983 ze zm.

⁶⁹ Wyrok WSA z dnia 21.05. 2008 r., I SA/Gd 645/07.

ne we wniosku fakty. To po stronie podatnika, który ubiega się o przyznanie ulgi, jako tego, kto występuje o określone uprawnienie, leży obowiązek wykazania, że w dotyczącej go sprawie zostały spełnione przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego⁷⁰. W przypadku gdy wniosek zawiera braki formalne, organ podatkowy wzywa wnioskodawcę do jego uzupełnienia, zgodnie z art. 169 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, z pouczeniem, że w przypadku, gdy strona ich nie uzupełni w ustawowym 7-dniowym terminie, organ pozostawi je bez rozpatrzenia⁷¹. Wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą o udzielenie pomocy *de minimis* w spłacie zobowiązań podatkowych organ powinien poddać ocenie regulacji prawnej wynikającej z przepisów unijnych z zakresu pomocy publicznej. Określa je rozporządzenie Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. Zasada *de minimis* nie ma zastosowania do podatników znajdujących się w trudnej sytuacji ekonomicznej i gdy wartość skumulowanej pomocy *de minimis* wraz z kwotą pomocy, o jaką wnioskuje podatnik, przekracza dopuszczalny pułap. Wnioskodawca ma obowiązek złożyć podmiotowi udzielającemu pomocy wszystkie zaświadczenia o otrzymanej pomocy *de minimis*, jaką otrzymał w ciągu ostatnich trzech lat, bądź oświadczenie o wielkości otrzymanej pomocy albo oświadczenie o nieotrzymaniu takiej pomocy. W przypadku otrzymania innej pomocy publicznej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących ma on obowiązek złożyć oświadczenie o jej otrzymaniu. Obowiązkiem podatnika jest również złożenie informacji dotyczących wnioskodawcy, w szczególności w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Informacje o sytuacji ekonomicznej powinny zawierać sprawozdania finansowe za okres trzech lat obrotowych, sporządzone zgodnie z przepisami o rachunkowości. dodatkowo wypełnione formularze informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* (rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis*)⁷². Do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o ulgę zaświadczeń, oświadczeń lub informacji pomoc nie może być udzielona (art. 37 ust. 7 u.p.d.p.). Organ podatkowy jest wówczas zobowiązany do wezwania wnoszącego podanie o usunięcie braków formalnych. Tok postępowania opisany został powyżej.

Organ prowadzący postępowanie, mając na względzie zasadę ogólną szybkości postępowania, analizuje niejako jednocześnie wymogi formalne obowiązujące w Unii Europejskiej przy udzielaniu pomocy *de minimis*, jak i podstawy materialno-prawne umożli-

⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 22.10.1999 r., III SA 7580/98.

⁷¹ A. Radzikowska, *op. cit.*, s. 9.

⁷² Dz. U. Nr 53, poz. 311.

liwiający udzielenie ulgi wynikający z przepisu art. 67a Ordynacji podatkowej. W przypadku gdy w ocenie organu przedstawione okoliczności nie przemawiają za wystąpieniem przesłanek ustawowych do udzielenia ulgi, organ kończy postępowanie decyzją odmowną, zawierającą szczegółowe uzasadnienie przesłanek ustawowych ważnego interesu podatnika i interesu publicznego. Decyzja nie odnosi się natomiast do kwestii dopuszczalności wnioskowanej pomocy publicznej. Podejście takie uzasadnione jest brzmieniem art. 67b u.o.p. Skoro przepis dopuszczający możliwość udzielenia ulgi stanowi, że organ podatkowy może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a, które stanowią pomoc publiczną (a więc z zachowaniem szczegółowych wymogów unijnych), logiczne jest, że konieczność dokonywania tej oceny, w przypadku gdy pomoc nie została w ogóle udzielona, pozbawiona jest jakiegokolwiek podstawy prawnej. Przepisy te, na co wskazują zwroty, tj. z zastrzeżeniem art. 67b, o których mowa w art. 67a i określonych w art. 67a, pozostają w ścisłym związku ze sobą, a wzajemna relacja sprowadza się do tego, iż art. 67a u.o.p. reguluje podstawowe kwestie w zakresie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, a mianowicie wskazuje podstawowe przesłanki udzielania ulgi, formy, w jakich możliwe jest udzielenie ulgi i rodzaje należności, które mogą być objęte ulgą, przepis art. 67b zaś dotyczy tylko podatników prowadzących działalność gospodarczą i określa rodzaj i zakres pomocy. Rozłączne odczytywanie tych przepisów nie miałyby sensu. Skoro bowiem udzielenie ulgi jest odstępstwem od zasady płacenia podatków, to również dla tej grupy podatników ma zastosowanie wskazany przepis art. 67a. Dlatego też stwierdzenie zaistnienia jednej z wyżej wskazanych przesłanek ustawowych czyni sensownym dalsze rozważania możliwości udzielenia ulgi⁷³. Taki sposób rozumienia przepisów Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi prezentował w wyroku z dnia 17 grudnia 2008 r. W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w wyroku z dnia 19 września 2007 r. „w pierwszym rzędzie organ podatkowy powinien stwierdzić, czy za przyznaniem ulgi przemawia <<ważny interes podatnika>> lub <<interes publiczny>>. Jeżeli tak – to powinien rozważyć możliwość udzielenia ulgi w aspekcie pomocy publicznej. 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”⁷⁴.

⁷³ Wyrok WSA z dnia 04.08.2009 r., I SA/Łd 382/09.

⁷⁴ Wyrok WSA z dnia 19.09.2007 r., I SA/Gd 538/07.

Stanowisko takie, wypracowane w orzecznictwie sądowno-administracyjnym, jest również szeroko komentowane w literaturze prawniczej.

Organ podatkowy prowadzi postępowanie dwuetapowe. W pierwszej kolejności sprawdza, czy w konkretnej sprawie zachodzą przesłanki ustawowe umożliwiające zastosowanie ulgi. Jeśli postępowanie w tym zakresie potwierdzi ich istnienie i organ zamierza wydać pozytywne rozstrzygnięcie, wówczas zobowiązany jest dokonać oceny wniosku pod kątem przepisów o pomocy publicznej⁷⁵.

Pamiętajmy zatem, iż przy rozpatrywaniu wniosków o ulgę na podstawie przepisów u.o.p. należy w pierwszej kolejności dokonać oceny i analizy, czy zachodzi ku temu choćby jedna z przesłanek, na które wskazuje ustawodawca. Dopiero pozytywna kwalifikacja w zakresie tych warunków determinuje w dalszej kolejności przeprowadzenie oceny zgodności z przepisami z zakresu pomocy publicznej⁷⁶.

W dostępnym piśmiennictwie argumentowano, że w razie stwierdzenia przez organ podatkowy w prowadzonym postępowaniu braku istnienia ustawowych przesłanek 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 przyznania ulgi⁷⁷.

Zupełnie odmienne stanowisko w ocenie roli przepisów prawa unijnego w odniesieniu do dyrektyw przyznawania ulg podatkowych zawartych w ustawie Ordynacja podatkowa zajął Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z dnia 7 lipca 2009 r. w uzasadnieniu wskazał: „ze względu na to, że pomoc przedsiębiorcom podlega ograniczeniom przewidzianym w prawie wspólnotowym, zastrzeżenie zawarte w art. 67a, odnoszące się do art. 67b Ordynacji podatkowej, ma (...) to znaczenie, że w przypadku ulg, o których mowa w art. 67a, udzielanym przedsiębiorcom, uwzględnić należy uregulowania wspólnotowe dotyczące pomocy przedsiębiorcom. W doktrynie przyjmuje się, że sformułowanie <<z zastrzeżeniem>> oznacza bowiem, że przepis tekstu prawnego interpretuje się, uwzględniając treść innych przepisów, które mogą modyfikować zakres przepisu interpretowanego. To, czy w efekcie uwzględnienia przepisu modyfikującego powstanie sytuacja zwężenia, czy rozszerzenia zakresu przepisu centralnego, zależy od

⁷⁵ A. Radzikowska, *op. cit.*, s. 8.

⁷⁶ M. Łyczek, *Odmowa udzielenia ulgi podatkowej w kontekście przepisów dotyczących pomocy publicznej – komentarz do wyroku WSA w Krakowie*, Prawo Pomocy Publicznej, Wydawnictwo TAX, marzec 2009, nr 2 (13), s. 21.

⁷⁷ L. Etel, *Pomoc publiczna ordynacji podatkowej*, Finanse Komunalne, nr 11/08, M. Łyczek, *Odmowa udzielenia ulgi podatkowej w kontekście przepisów dotyczących pomocy publicznej – komentarz do wyroku WSA w Krakowie*, Prawo Pomocy Publicznej, nr 02/09, E. Wróblewska, *Odmowa udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w formie de minimis – glosa do wyroku WSA w Krakowie*.

treści tego przepisu, którego uwzględnienia owo zastrzeżenie wymaga. Skoro ulgi (...) w przypadku przedsiębiorców mogą być im przyznane jedynie wtedy, gdy pomoc taka jest dopuszczalna w świetle prawa wspólnotowego i to w ściśle określonych warunkach, (...) to zastrzeżenie, o którym mowa w art. 67a Ordynacji podatkowej (...) ma takie znaczenie, że organy przede wszystkim powinny w tym przypadku badać, czy wniosek przedsiębiorcy dotyczący określonego trybu udzielenia pomocy, w tym przypadku pomocy *de minimis*, spełnia wymogi określone w przepisach wspólnotowych (...), a w przypadku spełnienia tych wymogów, czy za przyznaniem pomocy przemawia ważny interes publiczny lub ważny interes podatnika⁷⁸. Takie rozumienie powyższych unormowań znajduje potwierdzenie w kolejnym orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 marca 2010 r.: „zasadne było zatem stanowisko Sądu pierwszej instancji, że organy podatkowe obu instancji powinny najpierw rozważyć, czy podatnik występujący o przyznanie mu ulgi podatkowej w ramach pomocy *de minimis* spełnia kryteria przyznania tej pomocy określone w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1998/2006 r. (...) W razie ustalenia, że podatnikowi nie przysługuje pomoc *de minimis* brak jest podstaw do rozważania wniosku w oparciu o kryteria określone w art. 67a § 1 O.p.”⁷⁹.

Przedstawione odmienne rozumienie kwestii pomocy publicznej oraz wzajemnej relacji i kolejności stosowania poszczególnych procedur skutkuje tym, że brak jest jednolitego stanowiska oraz sposobu postępowania. Odmienne rozstrzygają sprawy z wniosku o ulgę podatnika prowadzącego działalność organy podatkowe, różne są też rozstrzygnięcia sądów administracyjnych.

4. Monitorowanie pomocy publicznej

Zgodnie z art. 31 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej monitorowanie pomocy publicznej obejmuje gromadzenie, przetwarzanie i przekazywanie informacji o udzielanej pomocy publicznej, w szczególności o jej rodzajach, formach i wielkości, oraz przestrzeganie krajowego limitu skumulowanej kwoty pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie. Organem monitorującym pomoc publiczną jest Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, a w zakresie pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie – minister właściwy do spraw rolnictwa. Prezes Urzędu, a w zakresie pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie – minister właściwy do spraw rolnictwa, przekazuje Komisji sprawozdanie roczne z pomocy publicznej, o którym mowa w art. 6 rozporządzenia Komisji (WE)

⁷⁸ Wyrok NSA z dnia 07.07.2009 r., I FSK 518/08.

⁷⁹ Wyrok NSA z dnia 04.03.2010 r., II FSK 1690/08.

nr 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. Źródłem danych do sporządzania wskazanych sprawozdań są sprawozdania sporządzone przez podmioty udzielające pomocy. Zgodnie bowiem z art. 32 ust. 1 u.p.d.p.p. podmioty udzielające pomocy są zobowiązane do sporządzania i przedstawiania Prezesowi Urzędu sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej innej niż pomoc publiczna w rolnictwie lub rybołówstwie albo informacji o nieudzieleniu takiej pomocy w danym okresie sprawozdawczym. Sprawozdania zawierają w szczególności informacje o beneficjentach pomocy oraz o rodzajach, formach, wielkości i przeznaczeniu udzielonej pomocy. Jednostki samorządu terytorialnego przekazują przedmiotowe sprawozdania albo informacje za pośrednictwem regionalnych izb obrachunkowych (art. 32 ust. 3 i 4 u.p.d.p.p.). Przepisu tego, w zakresie pośredniczenia w przekazywaniu sprawozdań i informacji, nie stosuje się do podmiotów udzielających pomocy, zobowiązanych do przekazywania sprawozdań albo informacji z wykorzystaniem aplikacji SHRIMP.

Niezależnie od powyższego przepisy ustawy wskazują, że podmioty udzielające pomocy są zobowiązane do przekazywania, na żądanie Prezesa Urzędu, ministra właściwego do spraw rolnictwa lub ministra właściwego do spraw finansów publicznych, informacji dotyczących udzielonej pomocy publicznej, w zakresie i terminie wskazanym w żądaniu (art. 33 ust. 1 u.p.d.p.p.).

Jak wynika z przedstawionej powyżej regulacji prawnej, w wyniku znowelizowanej w 2008 r. ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej nastąpiło rozdzielenie przepisów określających zasady monitorowania pomocy publicznej innej niż w rolnictwie lub rybołówstwie od przepisów regulujących zasady monitorowania pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie. Zostały również rozdzielone obowiązki sprawozdawcze podmiotów udzielających pomocy publicznej lub dotyczące sporządzania informacji o nieudzieleniu pomocy, alternatywnie do Prezesa UOKIK, jak i właściwego ministra do spraw rolnictwa. Podmioty zobowiązane do sporządzania i przedstawiania Prezesowi Urzędu sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej przekazują je z wykorzystaniem aplikacji SHRIMP. Nowy system monitorowania polega na bezpośrednim dostępie internetowym do bazy danych systemu (umiejscowionym w UOKIK) przez podmioty udzielające pomocy. Od 1 stycznia 2011 r. już wszystkie jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiaty, województwa) przekazują sprawozdania z wykorzystaniem aplikacji SHRIMP. W systemie SHRIMP odstąpiono od sprawozdań okresowych (kwartalnych i rocznych) na rzecz sprawozdania w sposób ciągły, bieżący. Podmioty sporządzają sprawozdanie o pomocy udzielonej w danym dniu, w terminie 30 dni od dnia udzielenia tej pomocy. Za pośrednictwem aplikacji SHRIMP przekazują również informacje o nieudzieleniu pomocy w danym roku kalendarzowym.

Termin na przekazanie tej informacji to 30 dni od zakończenia danego roku. Aplikacja SHRIMP to system rejestru pomocy *de minimis*. Docelowo aplikacja ma być centralnym rejestrem pomocy *de minimis*. Przyłączone zostaną pozostałe podmioty uprawnione do udzielania pomocy, ministerstwa, agencje, fundusze ochrony środowiska itp. Przyłączenie wszystkich podmiotów jest podstawowym warunkiem umożliwiającym wykorzystanie aplikacji SHRIMP jako centralnego rejestru pomocy *de minimis*⁸⁰.

SHRIMP jako centralny rejestr pomocy *de minimis* zawierał będzie pełne informacje o wszystkich przypadkach pomocy *de minimis* przyznanej przez dowolne władze w państwie członkowskim (rozporządzenie Komisji nr 1998/2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*)⁸¹.

W przepisach wspólnotowych obowiązki związane z monitorowaniem pomocy publicznej zostały uregulowane w art. 21-23 rozporządzenia Rady WE nr 659/99 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 (88) Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską⁸². W zakres monitoringu wchodzi podstawowy obowiązek składania corocznych sprawozdań o udzieleniu pomocy publicznej. Obowiązek ten ciąży na państwach członkowskich, które zobowiązane są do przedkładania Komisji Europejskiej rocznych raportów zawierających informację na temat istniejących programów pomocowych. Jeżeli chodzi o zakres informacji, tryb i termin przedkładania raportów, to określone zostały w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 659/99 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE⁸³. Państwo członkowskie ma obowiązek przekazania raportu do 30 czerwca roku następującego po roku objętym sprawozdaniem. W sytuacji niewypełnienia obowiązku raportowania Komisja przesyła ponaglenie. Jeżeli to nie odniesie skutku, może dojść do uchylecia przez Komisję danej regulacji pomocowej.

⁸⁰ R. Fudalewski, *SHRIMP już we wszystkich gminach*, Prawo Pomocy Publicznej, grudzień 2010, nr 6(23), s. 9.

⁸¹ Dz. Urz. UE L 379 z dnia 28.12.2006 r.

⁸² Dz. Urz. UE L 99.83.1.

⁸³ Dz. Urz. UE L 04.140.1.

