

ANNA SOLNER

Uniwersytet Wrocławski

e-mail: anna.solner@uwr.edu.pl

Instytucja udzielania ulg w spłacie zobowiązań z tytułu należności wynikających ze zwrotu środków europejskich

Wstęp

Polska jest pełnoprawnym członkiem Unii Europejskiej, co wiąże się z korzyściami dla jej gospodarki, szansami rozwojowymi społeczeństwa i wzmocnieniem pozycji naszego kraju w szeroko rozumianych stosunkach międzynarodowych. Jednym z efektów członkostwa w Unii Europejskiej jest uczestnictwo w polityce spójności, które umożliwia finansowanie programów z udziałem środków europejskich.

Zgodnie ze słowniczkiem ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹(art. 2 pkt 5) do tej kategorii środków ustawodawca zalicza pochodzące z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Rybackiego oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego, z wyłączeniem środków Europejskiej Współpracy Terytorialnej oraz środków programu „Europejski Instrument Sąsiedztwa i Partnerstwa”. Środkami europejskimi są także niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), tj. Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2009–2014, Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2009–2014, Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy, lecz z wyłączeniem środków tej kategorii przewidzianych w instrumentach finansowych poprzedniej perspektywy finansowej — w latach 2004–2009. Elementami

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1870 (dalej: u.f.p.).

składowymi ustawowego pojęcia środków europejskich są też środki na realizację Wspólnej Polityki Rolnej, tj. Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej „Seksja Gwarancji”, Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji oraz Europejskiego Funduszu Rolniczego Obszarów Wiejskich oraz środki przeznaczone na realizację inicjatywy na rzecz zatrudnienia ludzi młodych, środki Europejskiego Funduszu Pomocy Najbardziej Potrzebującym, środki pochodzące z instrumentu „Łącząc Europę” (art. 5 ust. 3 pkt 1, 2, 4 i 5a–5c u.f.p.).

Wydatkowanie środków europejskich przez ich beneficjentów podlega wielu uwarunkowaniom prawnym o charakterze wspólnotowym i krajowym, których należy przestrzegać. W ustawodawstwie krajowym szczególne znaczenie ma treść art. 207 ust. 1 u.f.p., zgodnie z którym w przypadku stwierdzenia, że środki przeznaczone na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich zostały wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem, z naruszeniem procedur, pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości, podlegają zwrotowi. Po bezskutecznym wezwaniu (art. 207 ust. 9 u.f.p.) wydawana jest natomiast decyzja administracyjna w przedmiocie ich zwrotu, określająca kwotę przypadającą do zwrotu i termin, od którego nalicza się odsetki, oraz sposób zwrotu środków. Decyzja ta jest aktem administracyjnym jednostronnym, zewnętrznym, władczym, nakazującym, albowiem określa kwotę przypadającą do zwrotu, przez co powstaje zobowiązanie. Ze względu na treść rozstrzygnięcia może mieć niekiedy daleko idące, a także dotkliwe, skutki. Wola obrony tych praw prowadzi często do korzystania przez adresatów decyzji z rozmaitych środków prawnych, których efektem może być między innymi uzyskanie ulgi w spłacie zobowiązania. Celem niniejszego opracowania jest wskazanie warunków udzielania takiej pomocy przez właściwe instytucje beneficjentom zobowiązanym do zwrotu środków europejskich.

Zgodnie z art. 60 pkt 6 u.f.p. „należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz inne należności związane z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także odsetki od tych środków i od tych należności” są środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, do których stosuje się procedurę określoną w art. 61–65 u.f.p. W myśl art. 64 ust. 1 u.f.p. „właściwy organ, na wniosek zobowiązanego, może udzielać określonych w art. 55 ulg w spłacie zobowiązań z tytułu należności, o których mowa w art. 60”. Powyższe oznaczają, że stosownie do art. 55 u.f.p. niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym mogą być umarzone w całości albo w części lub ich spłata może być odraczana, lub rozkładana na raty. Właściwość organu w niniejszych sprawach wynika z art. 61 ust. 1 pkt 2 u.f.p. W pierwszej instancji mogą orzekać instytucje zarządzające, pośredniczące lub wdrażające, będące jednostkami sektora finansów publicznych, jeżeli instytucja pośrednicząca lub wdrażająca posiada upoważnienie od instytucji zarządzającej lub — w przypadku instytucji wdrażającej — od instytucji pośredniczącej. Natomiast zgodnie z art. 60 ust. 3 u.f.p. organem odwoławczym od decyzji

wydanej w pierwszej instancji przez instytucję pośredniczącą lub wdrażającą jest organ pełniący funkcję instytucji zarządzającej. Od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez instytucję zarządzającą nie służy odwołanie. Strona niezadowolona może jednak złożyć wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy do tego organu (art. 60 ust. 4 u.f.p.). Do przedmiotowego wniosku stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące odwołań od decyzji (art. 60 ust. 5 u.f.p.).

Przepisy u.f.p. nie zawierają przesłanek, które warunkują dopuszczalność stosowania ulg w odniesieniu do tych należności. Natomiast w art. 67 u.f.p. zostało zawarte odesłanie, iż „do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60, nieuregulowanych niniejszą ustawą stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego² i odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa”³.

1. Odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty lub umorzenie należności na wniosek beneficjenta

Szczegółowe regulacje dotyczące udzielania ulg w spłacie zobowiązań wynikających ze zwrotu środków, o których mowa w art. 60 pkt 6 u.f.p., zostały uregulowane w o.p. Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia ulgi. Określa jedynie dopuszczalne formy oraz przesłanki jej udzielania. Zgodnie z brzmieniem art. 67a § 1 pkt 1–3 o.p. „organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym 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 podatkowej; umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną”.

Przewidziane powyżej uprawnienia organu mogą zostać zrealizowane w stosunku do konkretnego beneficjenta środków europejskich na jego wniosek i w zależności od zaklasyfikowania formy wnioskowanej ulgi. A zatem organ może odroczyć spłatę należności pieniężnej poprzez wydłużenie terminu do jej zapłaty, czyli przesunąć w czasie końcową datę dokonania płatności. Powyższe powinno nastąpić przed upływem terminu, o którego odroczenie wnioskuje beneficjent. Organ może również udzielić ulgi w postaci rozłożenia na raty polegającej na podzieleniu, na wniosek dłużnika, kwoty należności na co najmniej dwie części

² Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 23 (dalej: k.p.a.).

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 201 (dalej: o.p.).

i ustaleniu dla nich terminów płatności. Wreszcie, może udzielić szczególnego rodzaju ulgi w spłacie, umarzając zobowiązanie w całości lub w części. Umorzenie należności pieniężnej oznacza zwolnienie beneficjenta z obowiązku spełnienia świadczenia i skutkuje odstąpieniem od dochodzenia tej należności. Ostatnia z ulg stanowi jednak nieefektywny sposób wygaśnięcia zobowiązania⁴, stąd ma charakter wyjątkowy, albowiem zasadą jest płacenie podatków w sposób i w terminach przewidzianych przez prawo⁵. Udzielenie tej ulgi może nastąpić tylko wtedy, gdy zastosowanie innej byłoby niewystarczające lub niemożliwe.

Uprawnienia organu do zastosowania danej ulgi, uregulowane w art. 67 § 1 o.p., mają charakter zarówno materialnoprawny, jak i procesowy, albowiem warunkuje je nie tylko sama treść przepisu, lecz także dowodowe ustalenia i oceny tego organu⁶.

Wniosek o przyznanie ulgi podlega rozpoznaniu w odrębnym postępowaniu wszczętym w sprawie, która nie dotyczy problematyki ustalania kwoty do zwrotu. Udzielenie ulgi może dotyczyć więc jedynie stosunku zobowiązaniowego, który istnieje w momencie rozstrzygnięcia w sprawie⁷.

Uprawnionym do wniesienia wniosku jest wyłącznie zobowiązany do zwrotu należności. Może on zgłaszać żądania alternatywne, tj. wnosić o umorzenie zaległości, rozłożenie jej na raty lub odroczenie terminu płatności. Organ uprawniony do rozpatrzenia wniosku jest jednak związany jego treścią, co oznacza, że nie może wyjść poza granice wniosku i np. umorzyć zobowiązanie, jeżeli wniosek dotyczy prośby o rozłożenie na raty spłaty należności, chociaż byłoby to korzystniejsze.

Przyznanie wspomnianych ulg następuje w formie decyzji administracyjnej o charakterze konstytutywnym, przy czym tego rodzaju działanie może być podejmowane jedynie w przypadkach przewidzianych przez ustawę i na zasadach w niej określonych. W przypadku gdy wniosek o udzielenie ulgi nie został wcześniej pozytywnie rozpatrzony, a decyzja organu stała się ostateczna, może on zostać ponowiony, nawet kilkakrotnie. Taka sytuacja jest możliwa, jeśli po wydaniu aktu wystąpiły nowe, istotne okoliczności uzasadniające przyznanie ulgi, albowiem rozstrzygnięcie w tym zakresie musi być poprzedzone ustaleniem stanu faktycznego na dzień wydania decyzji⁸.

Instytucja udzielenia ulgi w spłacie zobowiązania nie jest jednak obligatoryjna i w każdym przypadku opiera się na uznaniu administracyjnym, z istoty którego wynika pozostawienie organowi swobody wyboru konsekwencji prawnych sytuacji opisanej w hipotezie normy prawnej⁹. Stąd też w sytuacji stwierdzenia, że

⁴ B. Adamiak *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Wrocław 2014, s. 376.

⁵ Wyrok NSA z dnia 15 maja 1991 r., SA/Gd 295/91.

⁶ J. Brolik, *Postępowanie podatkowe w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej*, Prz. Pod. 2012, nr 8, s. 44.

⁷ B. Adamiak *et al.*, *op. cit.*, s. 377.

⁸ L. Guzek, *Umorzenie zaległości podatkowej a kognicja NSA*, M. Pod. 2002, nr 2, s. 28.

⁹ Wyrok WSA z dnia 17 sierpnia 2016 r., I SA/Sz 397/15.

w sprawie występuje któraś z przesłanek określonych w art. 67a § 1 o.p., tj. ważny interes podatnika lub interes publiczny albo obie przesłanki łącznie, organ podejmuje decyzję o wyborze alternatywy — czy przyznać ulgę w spłacie zobowiązań, czy też nie. Jeżeli nie wykaże wystąpienia sytuacji odpowiadających użyтым pojęciom, wówczas nie może zastosować uznania administracyjnego, albowiem w takim przypadku organ nie dysponuje wyborem, a jego decyzja ma charakter związany¹⁰. Organ jest związany w zakresie oceny przesłanek zastosowania ulgi, ale pozostaje nieskrępowany w zakresie tego, jak postąpić w razie ich stwierdzenia. Uznanie nie wyraża się w swobodzie oceny w danym stanie faktycznym sprawy okoliczności odpowiadających użyтым pojęciom ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, lecz polega na możliwości wydania negatywnego dla beneficjenta rozstrzygnięcia nawet przy ich ustaleniu¹¹. Wydanie aktu w ramach uznania winno być poprzedzone właściwym zgromadzeniem i zbadaniem dowodów, prawidłowym ustaleniem stanu faktycznego oraz wnioskowaniem opierającym się na zasadach logicznego rozumowania i doświadczenia życiowego. Wszystkie wskazane elementy powinny mieć odzwierciedlenie w uzasadnieniu podjętej decyzji. W ramach uznania administracyjnego organ ma prawo wyboru rozstrzygnięcia, co oznacza, że w razie stwierdzenia przesłanki może przychylić się do wniosku lub odmówić jego uwzględnienia. Rozstrzygnięcie organu nie może być jednak dowolne, lecz musi wynikać z dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy (art. 7 k.p.a.), wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego (art. 77 § 1 k.p.a.), uzasadnienie decyzji zaś winno spełniać wymogi określone w art. 107 § 3 k.p.a., w szczególności zawierać wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, na których się oparł, oraz przyczyn, z powodu których innym dowodom odmówił wiarygodności i mocy dowodowej, a także wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji, z przytoczeniem przepisów prawa. Rozstrzyganie w ramach uznania administracyjnego nakłada na organ obowiązek wyważenia interesu publicznego z indywidualnym interesem strony. Zobowiązuje go do tego art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹², zgodnie z którym „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”¹³.

Negatywne rozstrzygnięcie powinno być szczególnie przekonująco, wyczerpująco i jasno uzasadnione, zarówno co do faktów, jak i co do prawa, tak aby nie było wątpliwości, że wszelkie okoliczności sprawy zostały głęboko rozważone i ocenione, a ostateczne rozstrzygnięcie jest ich logiczną konsekwencją. W przypadku decyzji uznaniowej organ zobowiązany jest w sposób czytelny,

¹⁰ M. Jaśkowska, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 września 2002 r., III SA 659/01*, OSP 2003, nr 9, s. 481.

¹¹ R. Dowgier, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3. *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 569.

¹² Dz.U. 1997 r. Nr 78, poz. 483 (dalej: KRP).

¹³ Wyrok WSA z dnia 2 grudnia 2015 r., I SA/GI 1152/15.

umożliwiający kontrolę poszczególnych etapów rozumowania, przedstawić wszystkie przesłanki faktyczne i interpretacyjne wnioskowania¹⁴.

W interesie beneficjenta inicjującego postępowanie jest wskazanie okoliczności przemawiających za uwzględnieniem jego żądania, tj. podanie do wiadomości właściwej instytucji wszystkich okoliczności sprawy wraz z należyтым utrwaleniem ich w dokumentach, albowiem to zobowiązany występuje ze stosownym wnioskiem o wszczęcie postępowania w tym zakresie i to on powinien starać się wykazywać, że znajduje się w sytuacji uzasadniającej przyznanie mu ulgi. Jeżeli więc wnioskodawca powołuje się na przesłanki ustawowe ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, musi wykazać, na czym one polegają w jego przypadku. Beneficjent, opisując trudności w zakresie możliwości uregulowania należności publicznoprawnej, najczęściej sam posiada dowody mogące potwierdzić określone fakty, w ramach dobrej współpracy z organami, umożliwiając im właściwą realizację zasad postępowania dowodowego¹⁵. Lakoniczna argumentacja wniosku o zastosowanie ulgi, ograniczająca go tylko do wybranych okoliczności, nie zwalnia jednak organu z samodzielnego i wszechstronnego ustalenia stanu faktycznego sprawy i jego oceny. Organ nie może ograniczyć się jedynie do analizy podniesionych przez zobowiązanego we wniosku argumentów, albowiem zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej ma on obowiązek ustalić wszystkie istotne okoliczności faktyczne, w tym również przesłanki udzielenia ulg w spłacie (art. 122 o.p.). Bez współdziałania zobowiązanego jest to w praktyce utrudnione. Stąd w piśmiennictwie i orzecznictwie zwraca się uwagę na obowiązek współpracy zobowiązanego z organem w ramach prowadzonego postępowania.

Uznanie administracyjne zostało ograniczone dyrektywami wyboru — interesem publicznym oraz ważnym interesem podatnika. Użyte zwroty nie mają stałego zakresu treści i ustalonego, niezmiennego znaczenia. Są to więc tzw. klauzule generalne, odsyłające do ocen pozaprawnych, których definiowanie powinno nastąpić z uwzględnieniem konkretnych okoliczności występujących w danej sprawie. Z tych powodów w ich identyfikowaniu szczególnego znaczenia nabiera orzecznictwo sądów administracyjnych, zgodnie z którym „interes podatnika to pewien stan oczekiwania, określona potrzeba zachowania posiadanych już korzyści lub wyczekiwania na pojawienie się pewnego dobra”. Interes publiczny jest z kolei definiowany jako „dyrektywa postępowania, nakazująca respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa lub danej społeczności lokalnej, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej, sprawność działania aparatu państwowego itp.”¹⁶. Spełnienie przesłanki ważnego interesu beneficjenta wiąże się z „istnieniem po jego stronie szcze-

¹⁴ Wyrok WSA z dnia 29 września 2015 r., I SA/Po 1301/14.

¹⁵ Wyrok WSA z dnia 13 kwietnia 2016 r., I SA/Op 45/16.

¹⁶ Zob. J. Brolik, *Komentarz do art. 22 o.p.*, [w:] C. Kosikowski et al., *Ordynacja podatkowa. Komentarz lex*, wyd. 5, Warszawa 2013.

gólnych okoliczności, powodujących, że żądanie pełnej i terminowej zapłaty zobowiązania może zachwiać podstawami jego egzystencji i/lub osób zależnych od niego”¹⁷. Spełnienia tej przesłanki „nie można jednak ograniczać tylko i wyłącznie do sytuacji nadzwyczajnych, czy też zdarzeń losowych uniemożliwiających uregulowanie należności, albowiem pojęcie to funkcjonuje w zdecydowanie szerszym znaczeniu, uwzględniającym nie tylko sytuacje nadzwyczajne, ale również normalną sytuację ekonomiczną dłużnika, wysokość uzyskiwanych przez niego dochodów oraz wydatków, a w tym względzie również wydatków ponoszonych w związku z ochroną zdrowia własnego lub członków najbliższej rodziny (koszty leczenia). W związku z tym w postępowaniu wszczętym wnioskiem podatnika o przyznanie ulgi w spłacie zobowiązania szczególnie nacisk winien być położony właśnie na analizę sytuacji ekonomicznej”¹⁸. Ważny interes podatnika „nie może być również utożsamiany z jego subiektywnym przekonaniem o potrzebie zastosowania ulgi, ale powinien wynikać z losowych wypadków, utrudniających uregulowanie należności, na które zobowiązany nie miał wpływu”. A zatem okoliczność, że „skarżąca na skutek niefortunnych decyzji gospodarczych znajduje się w trudnej sytuacji finansowej sama w sobie nie może być uznana za przesłankę umożliwiającą zastosowanie ulgi. Należy wziąć pod uwagę również okoliczności, które doprowadziły do powstania zobowiązania. Osoby prowadzące działalność gospodarczą ponoszą odpowiedzialność za swoje działania i tym samym również ryzyko związane z jej niepowodzeniem”¹⁹.

Ustalenie przez organ kwestii istnienia przesłanki interesu publicznego wiąże się natomiast z

konicznością ważenia relacji w dwóch płaszczyznach: jedną z nich tworzy zasada, jaką jest terminowe płacenie zobowiązań w pełnej wysokości, drugą — wyjątek od zasady, polegający na zastosowaniu indywidualnej ulgi. Organ w danym przypadku winien ustalić, co jest korzystniejsze z punktu widzenia interesu publicznego — dochodzenie należności czy też zastosowanie ulgi. Chodzi o to, by wskutek dochodzenia należności państwo nie poniosło w efekcie kosztów większych niż w wypadku zaniechania korzystania z tego uprawnienia. Organ, ustalając istnienie przesłanki interesu publicznego, nie może też abstrahować od innych wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, jak sprawiedliwość, zasady etyki, zaufanie do organów państwa itp. Co więcej, uwzględnić winien zasady konstytucyjne takie jak: zasada uwzględnienia dobra rodziny, nakazująca państwu szczególną pomoc i opiekę dla rodzin niepełnych czy wielodzietnych, znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej (art. 71 ust. 1 KRP), zasada zabezpieczenia społecznego dla osób, które pozostają bez pracy i bez środków utrzymania bez własnej winy (art. 67 ust. 2 KRP). Oceniając zasadność wniosku o udzielenie ulgi organ powinien ponadto rozważyć, czy sytuacja ekonomiczna, rodzinna beneficjenta rokuje możliwością spłaty zaległości, choćby w ratach i czy koszty prowadzenia postępowania egzekucyjnego w jego sytuacji majątkowej nie przewyższą możliwych do uzyskania od niego kwot. Nie służy bowiem interesom państwa podejmowanie prób przymusowego wykonania zobowiązania, które generować będą jedynie koszty, bez efektów w postaci odzyskania należności²⁰.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2016 r., II FSK 3507/14.

¹⁸ Wyrok WSA z dnia 4 maja 2016 r., I SA/GI 1345/15.

¹⁹ Wyrok WSA z dnia 13 kwietnia 2016 r., I SA/Op 45/16.

²⁰ Wyrok WSA z dnia 4 maja 2016 r., I SA/GI 1345/15.

W orzecznictwie wskazuje się ponadto, iż obie przesłanki nie są wobec siebie konkurencyjne ani też żadna z nich nie może w państwie prawnym być uznana z definicji za ważniejszą²¹.

2. Ulgi w spłacie należności realizowane na wniosek beneficjenta prowadzącego działalność gospodarczą

Ulgi w postaci umarzania, odraczania lub rozkładania na raty mogą być udzielane nie tylko beneficjentom nieprowadzącym działalności gospodarczej, lecz także przedsiębiorcom (art. 64 ust. 2 u.f.p.). W myśl art. 67b § 1 pkt 1–3 o.p. organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a o.p., które nie stanowią pomocy publicznej, stanowią pomoc *de minimis* w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*, lub stanowią pomoc publiczną (lit. a–m).

W przypadku tej grupy beneficjentów możliwe są zatem trzy tryby udzielania ulg w spłacie zobowiązań. Pierwszy z nich dotyczy ulg, które nie są traktowane jako forma pomocy publicznej. Ich przyznanie odbywa się w oparciu o ogólne przesłanki udzielania ulg, tj. ważny interes podatnika lub interes publiczny. Drugi tryb obejmuje stosowanie ulg w ramach tzw. pomocy *de minimis*, której szczegółowe warunki udzielania określa rozporządzenie Komisji 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*²². Zgodnie z art. 3 ust. 2 rozporządzenia jest nią pomoc publiczna przyznana temu samemu przedsiębiorcy w jakimkolwiek okresie trzech lat, nieprzekraczająca 200 000 euro. Trzeci, i ostatni, tryb to udzielanie ulg zaliczanych do pomocy publicznej. Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej²³ jest to pomoc spełniająca przesłanki określone w art. 87 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, obecnie art. 107 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim

²¹ Wyrok WSA z dnia 22 kwietnia 2015 r., I SA/Bk 552/14.

²² Dz.U. UE.L. 352 z dnia 24 grudnia 2013, t. 56, s. 1 (dalej: Rozporządzenie 1407/2013).

²³ Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1808 (dalej: p.p.p.).

wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wskazuje, że

na pojęcie pomocy publicznej składają się cztery elementy, które muszą zaistnieć kumulatywnie. Pomoc musi być udzielana przez państwo lub ze środków publicznych, uprzywilejowywać niektórych przedsiębiorców lub produkcję niektórych towarów, przynosić korzyści przedsiębiorcy, wywierać wpływ na handel wewnątrz wspólnoty. Nie każda zatem ulga w spłacie udzielona przedsiębiorcy może być traktowana jako pomoc publiczna, a tylko taka, która wywołuje ww. negatywne następstwa. Poprzez korzyść ekonomiczną rozumie się uprzywilejowanie podmiotu w stosunku do innych przedsiębiorców. Chodzi tu o korzyść, jakiej przedsiębiorca nie uzyskałby w normalnych warunkach rynkowych bez wsparcia państwa, przez co jego pozycja jest silniejsza w stosunku do pozostałych podmiotów działających na rynku, które takiego wsparcia nie otrzymują²⁴.

Ulgę stanowiącą pomoc publiczną organ może udzielić przedsiębiorcy tylko jeśli jest ona związana z jednym z celów enumeratywnie wymienionych w przepisie art. 67b o.p., tj. dotyczy naprawiania szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia, służy zapobieganiu lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym, wspieraniu krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięcia gospodarczego w interesie europejskim, promowaniu kultury i dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty lub jest związana z realizacją usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym (np. na szkolenie, zatrudnienie, ochrona środowiska, rozwój małych i średnich przedsiębiorstw, restrukturyzacja, prace badawczo-rozwojowe), a powierzonych określonym podmiotom na podstawie odrębnych przepisów. Decyzja organu o zastosowaniu danej ulgi w stosunku do przedsiębiorcy nie ma już tylko charakteru uznaniowego, ponieważ jej udzielenie musi być zgodne z przepisami regulującymi dopuszczalność pomocy publicznej.

W świetle art. 67b § 1 pkt 2 i 3 o.p. właściwa IZ, IP lub IW, rozpoznając wniosek o udzielenie pomocy *de minimis* lub pomocy publicznej, powinna zatem w pierwszej kolejności zbadać, czy spełnione zostały przesłanki określone w art. 67a § 1 o.p., tj. czy wystąpił ważny interes podatnika lub interes publiczny. Dopiero stwierdzenie tych przesłanek lub jednej z nich obliuguje organ do badania dopuszczalności udzielenia pomocy na podstawie art. 67b § 1 pkt 2 i 3 o.p. Jeżeli w rozpatrywanej sprawie nie występują powyższe okoliczności, nie ma możliwości udzielenia ulg, nawet wówczas, gdy będzie to zgodne z przepisami regulującymi zasady udzielania pomocy *de minimis* oraz pomocy publicznej²⁵. „W razie stwierdzenia, że za uzasadnieniem wniosku nie przemawia ważny interes dłużnika lub interes publiczny, traci sens ustalenie, czy ulga jest dopuszczalną pomocą publiczną. Ulgi tej i tak nie można już udzielić, a przez to nie znajdują zastosowania przepisy regulujące pomoc publiczną”²⁶.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2015 r., II FSK 2624/13.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ Wyrok WSA z dnia 13 kwietnia 2016 r., I SA/Op 45/16.

3. Udzielanie ulg w spłacie należności przez organ z urzędu

Co do zasady, przyznanie ulg następuje na wniosek beneficjenta. W wyjątkowych przypadkach, gdy zaspokojenie roszczeń jest praktycznie niemożliwe, organ, w ramach zamkniętego katalogu przesłanek, może z urzędu umorzyć należność wynikającą ze zwrotu środków europejskich. Zgodnie z art. 67d § 1 o.p. „organ podatkowy może z urzędu udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 3 o.p.”, co oznacza, że jest władny jedynie umorzyć w całości lub w części zobowiązanie bez możliwości odroczenia terminu płatności należności lub rozłożenia jej na raty. Zgodnie z art. 67 d § 1 pkt 1–4 o.p. organ ma do tego prawo, gdy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne, kwota zobowiązania nie przekroczy pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym, kwota należności nie została zaspokojona w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym czy wreszcie — zobowiązany zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji albo też pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza pięciu tysięcy złotych i jednocześnie nie ma spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub gmina oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. W dwóch ostatnich przypadkach z uwagi na brak możliwości doręczenia rozstrzygnięcia organ pozostawia decyzję o umorzeniu w aktach sprawy (art. 67 d § 2 o.p.) Powyższe powoduje, że nie wchodzi ona do porządku prawnego i nigdy nie staje się ostateczna. W praktyce stosowanie tej ulgi, z uwagi na duże trudności wynikające z konieczności wyjaśnienia przez organ wszystkich wskazanych w przepisie przesłanek, często okazuje się niewykonalne i zbyt kosztowne. Stąd, zanim organ zdąży zbadać wystąpienie przesłanek przewidzianych w niniejszym przepisie, zobowiązanie szybciej ulega przedawnieniu²⁷.

Wnioski

Mając na uwadze powyższe rozważanie, należy stwierdzić, że instytucja udzielania ulg w spłacie należności wynikających ze zwrotu środków europejskich stanowi wyjątek od zasady powszechności i równości regulowania tych zobowiązań. Niezależnie od podmiotu inicjującego postępowanie ulga może być przyznana tyl-

²⁷ Zob. komentarz do art. 67d o.p., [w:] J. Brolik, *Ordynacja...*

ko w uzasadnionych przypadkach, w granicach ściśle określonych przez prawo. Jej udzielenie stanowi bardziej przywilej zobowiązanego, niż jego prawo.

The institution of granting tax relief in the repayment of obligation resulting from the European funds refund

Summary

The purpose of this article is to indicate principles of granting tax relief in the repayment of obligations resulting from the European funds refund based on the administrative resolution given by the administrative body in cases when European funds disbursed as part of operational programmes were used contrary to its intended purpose, with violating procedures, charged undue or in the excess height. The article distinguishes three types of tax relief: redemption in one piece or in part, postponing the repayment and spreading in instalments. It determines detailed principles of granting tax break for beneficiaries of not drivers of the business activity as well as for entrepreneurs, granted at the request of the beneficiary, as well as ex officio. The article is defining premises of granting these concessions i.e. the important interest of the taxpayer or the public interest. It is clarifying the principles of basing the administrative resolution on the administrative recognition and in case of entrepreneurs with reference to tax relieves constituting the state aid. The institution of granting concessions in the repayment is the exception from the principle of the universality and the equality of regulating these obligations. Irrespective of the entity initiating proceedings, relief can be granted only where justified, within the limits closely defined by the law. Granting it constitutes privilege of the beneficiary more than a rule.

Keywords: European funds, tax relief, redemption, postponing the repayment, spreading in instalments.

Bibliografia

- Adamiak B. *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Wrocław 2014.
- Brolik J., [w:] Kosikowski C., Etel L., Brolik J., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz lex*, wyd. 5, Warszawa 2013.
- Brolik J., *Postępowanie podatkowe w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej*, Prz. Pod. 2012, nr 8.
- Dowgier R. [w:] *System prawa finansowego*, t. 3. *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Guzek L., *Umorzenie zaległości podatkowej a kognicja NSA*, M. Pod. 2002, nr 2.
- Jaśkowska M., *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 września 2002 r., III SA 659/01*, OSP 2003, nr 9.

Wykaz aktów prawnych

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483).
- Rozporządzenie Komisji 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 (Dz.U.UE.L. Nr 352 z dnia 24 grudnia 2013 r., t. 56, s. 1).
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 23).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 201).
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1808).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1870).