

**Jakub Szczupakowski**

---

## **Triada norm prawnych regulująca proces udzielania przedsiębiorcom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych**

### **STRESZCZENIE**

Celem niniejszej publikacji jest wskazanie prawnych i finansowych uwarunkowań, w jakich od akcesji Polski do Unii Europejskiej, a właściwie nawet już od czasu wejścia w życie Układu Europejskiego, zobowiązani są funkcjonować polscy przedsiębiorcy, oraz na jakie napotykają bariery w procesie stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie art. 67a § 1 i art. 67b § 1 polskiej ordynacji podatkowej. Nie byłoby to jednak możliwe bez zaprezentowania podstawowej tezy, iż cały proces udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą reguluje triada norm prawnych, tj. norma „pomocowa”, norma „generalna” oraz norma „uznaniowa”. W doktrynie i orzecznictwie podatkowym w ogóle nie dostrzega się normy „pomocowej” w treści przepisu art. 67a § 1 polskiej ordynacji podatkowej. W praktyce natomiast pojawiają się problemy dotyczące rozumienia wymienionych norm prawnych, ich wzajemnych relacji oraz hierarchizacji. Praktyczne ujęcie całości problematyki związanej ze stosowaniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych polskim przedsiębiorcom jest wynikiem wieloletnich doświadczeń i przemyśleń autora. Opracowanie stanowi cenne źródło poznania omawianej problematyki użyteczne dla szerokiego kręgu czytelników zainteresowanych stosowaniem przepisów polskiego prawa podatkowego w relacji z unijnym prawem konkurencji, a mówiąc ściślej, prawa pomocy publicznej.



**Jakub Szczupakowski**

---

## **Triad of Legal Norms Regulating the Process of Providing Incentives to Entrepreneurs in Tax Payment**

### **ABSTRACT**

The purpose of this paper is to present the legal and financial conditions affecting incentives to Polish entrepreneurs since Poland's accession to the European Union and before. The paper considers the effects of the Europe Agreement and the barriers encountered in the application of tax payment reductions resulting from article 67a § 1 and Art. 67b § 1 of the Polish Tax Ordinance. This would not have been possible without presenting the basic thesis that the whole process of granting allowances to taxpayers, engaged in business activities, is regulated by the triad of legal norms: „State aid” norm, „general” norm and „discretion” norm. The doctrine and jurisprudence relating to tax does not recognise the norm of „State aid” in relation to the provision of art. 67a § 1 of the Polish Tax Ordinance. However, there are problems concerning the interpretation of these norms, their relationships and hierarchy. The paper is a valuable source of knowledge covering these problems and will be useful to a wide range of readers who may be interested in applying the provisions of the Polish tax law in relation to EU competition law and more specifically the State aid law.



# 1

## WPROWADZENIE

Od przystąpienia w dniu 1 maja 2004 r. Polski do Unii Europejskiej zasadniczo przeobrażony został dotychczasowy model stosowania polskiego prawa podatkowego materialnego i procesowego w zakresie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą. Od tego bowiem momentu<sup>1</sup> ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określone w polskim prawie podatkowym w art. 67a § 1 pkt 1–3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>2</sup> stosowane wobec polskich przedsiębiorców stały się jedynie formą prawną<sup>3</sup>, w jakiej realizowana jest obecnie pomoc państwa<sup>4</sup> dla przedsiębiorstw w unijnym prawie konkurencji na podstawie art. 107 ust. 1–3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>5</sup>. Potrzeba zapewnienia realizacji celów i harmonizacji dwóch

<sup>1</sup> Warto zauważyć, że unijne prawo konkurencji, a mówiąc ściślej, prawo pomocy publicznej, zaczęło obowiązywać w Polsce w zasadzie już od 1 lutego 1994 r., to jest od dnia wejścia w życie Układu Europejskiego ustanawiającego stowarzyszenie pomiędzy Rzeczypospolitą Polską a Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi podpisanego 16 grudnia 1991 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 11, poz. 38 z późn. zm.). W art. 63 ust. 1 lit. iii Układu Europejskiego stwierdzono, że: „wszelka pomoc publiczna, która zniekształca lub grozi zniekształceniem konkurencji przez faworyzowanie niektórych przedsiębiorstw lub produkcji niektórych towarów jest niezgodna z właściwą realizacją Układu, jeżeli może mieć wpływ na handel między Polską a Wspólnotą”.

<sup>2</sup> Tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm., dalej: o.p. Zgodnie z art. 67a § 1 pkt 1–3 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, o której mowa w art. 53a, umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

<sup>3</sup> Por. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2006, s. 305.

<sup>4</sup> W prawie Unii Europejskiej stosuje się pojęcie „pomoc państwa”, natomiast w polskim prawie stosowane jest pojęcie „pomoc publiczna”. Terminy te powinny być rozumiane jednakowo, dlatego też będą dalej stosowane jako zamienne. Por. M. Królikowska-Olczak, *Pomoc publiczna w prawie Unii Europejskiej*, red. M. Seweryński, Z. Hajna, *Studia Prawo – Europejskie*, t. VI, Łódź 2002, s. 128–136; S. Dudzik, *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw publicznych w prawie Wspólnoty Europejskiej. Między neutralnością a zaangażowaniem*, Kraków 2002, s. 33 i n.; P. Marquardt, *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców*, Warszawa 2007, s. 36 i n.; A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009, s. 9 i n.; M. Stoczkiewicz, *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw energetycznych w prawie Unii Europejskiej*, Warszawa 2011, s. 26 i n.

<sup>5</sup> Dz. Urz. UE C 83 z 30.03.2010, s. 47, dalej: TFUE. Zgodnie z 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. Stosownie do art. 107 ust. 2 lit. a–c TFUE, zgodna z rynkiem wewnętrznym jest: pomoc o charakterze socjalnym

różnych porządków prawnych, tj. polskiego prawa podatkowego oraz unijnego prawa konkurencji, nabrała zatem fundamentalnego znaczenia. W gąszczu tych niezwykle trudnych i skomplikowanych przepisów polski przedsiębiorca czuje się zagubiony i wymaga niekiedy wsparcia fachowej pomocy prawnej. Celem niniejszej publikacji jest właśnie wskazanie prawnych i finansowych uwarunkowań, w jakich obecnie zobowiązani są funkcjonować polscy przedsiębiorcy, oraz na jakie napotykają bariery w procesie stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Nie byłoby to jednak możliwe bez zaprezentowania podstawowej tezy, iż cały proces udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą reguluje triada norm prawnych.

## 2

### TRIADA NORM PRAWNYCH W SPRAWIE ULG W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

W treści przepisu art. 67a § 1 o.p., moim zdaniem, polski prawodawca zawarł triadę materialnych norm prawnych, determinującą udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą, tj. normę „pomocową”, normę „generalną” oraz normę „uznaniową”. Aby uniknąć sporów dotyczących budowy normy prawnej, przyjmuję dla potrzeb niniejszego artykułu koncepcję normy złożonej z dwóch elementów,

---

przyznawana indywidualnym konsumentom, pod warunkiem, że jest przyznawana bez dyskryminacji związanej z pochodzeniem produktów; pomoc mająca na celu naprawienie szkód spowodowanych klęskami żywiołowymi lub innymi zdarzeniami nadzwyczajnymi; pomoc przyznawana gospodarce niektórych regionów Republiki Federalnej Niemiec dotkniętych podziałem Niemiec, w zakresie, w jakim jest niezbędna do skompensowania niekorzystnych skutków gospodarczych spowodowanych tym podziałem. Pięć lat po wejściu w życie Traktatu z Lizbony Rada, na wniosek Komisji, może przyjąć decyzję uchylającą niniejszą literę. Według art. 107 ust. 3 lit. a–e TFUE za zgodną z rynkiem wewnętrznym może zostać uznana: pomoc przeznaczona na sprzyjanie rozwojowi gospodarczemu regionów, w których poziom życia jest nienormalnie niski lub regionów, w których istnieje poważny stan niedostatecznego zatrudnienia, jak również regionów, o których mowa w artykule 349, z uwzględnieniem ich sytuacji strukturalnej, gospodarczej i społecznej; pomoc przeznaczona na wspieranie realizacji ważnych projektów stanowiących przedmiot wspólnego europejskiego zainteresowania lub mająca na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce Państwa Członkowskiego; pomoc przeznaczona na ułatwianie rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych, o ile nie zmienia warunków wymiany handlowej w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem; oraz pomoc przeznaczona na wspieranie kultury i zachowanie dziedzictwa kulturowego, o ile nie zmienia warunków wymiany handlowej i konkurencji w Unii w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem; inne kategorie pomocy, jakie Rada może określić decyzją na wniosek Komisji.

tj. hipotezy i następstwa prawnego<sup>6</sup>. Ujęcie to ma bowiem charakter uniwersalny w tym znaczeniu, że jest aktualne dla wszystkich teorii budowy normy prawnej<sup>7</sup>. W doktrynie<sup>8</sup> i orzecznictwie<sup>9</sup> podatkowym bądź w ogóle nie dostrzega się normy „pomocowej”, bądź nadaje się jej drugorzędne znaczenie. W praktyce natomiast pojawiają się problemy dotyczące rozumienia wymienionych norm prawnych, ich wzajemnych relacji oraz hierarchizacji.

## 2.1. Norma „pomocowa”

Pierwszą normą prawną „zakotwiczoną” w treści przepisu art. 67a § 1 o.p. za pomocą wyrażenia „z zastrzeżeniem art. 67b”<sup>10</sup> jest norma „pomocowa”.

<sup>6</sup> M. Mincer, *Pojęcie uznania administracyjnego*, PiP 1976, nr 3, s. 114.

<sup>7</sup> Ibidem; Z. Rogoziński, A. Malinowski, *Próby zastosowań cybernetyki a aparatura pojęciowa prawoznawstwa (schemat normy prawnej)*, PiP 1970, nr 1, s. 81–86.

<sup>8</sup> Zob. L. Etel (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 416–417, który podkreślił, iż „w razie stwierdzenia przez organ podatkowy w postępowaniu, że nie ma podstaw do udzielenia ulgi, ponieważ nie przemawia za tym »ważny interes podatnika« lub »interes publiczny«, traci sens ustalanie czy ulga jest dopuszczalną pomocą publiczną. Ulgi tej i tak nie można już udzielić, a przez to nie znajdują zastosowania przepisy regulujące pomoc publiczną. Stosuje się je jedynie w przypadku udzielenia pomocy (przyznania ulgi)”; idem, *Pomoc publiczna w ordynacji podatkowej*, *Finanse Publiczne* 2008, nr 11, s. 23; P. Sidor, *Pomoc publiczna w świetle znowelizowanych przepisów wspólnotowych i krajowych. Problemy podatkowe. Obowiązki beneficjenta*, *Doradztwo Podatkowe* 2007, nr 3, s. 17; M. Pachucki, *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych zakwalifikowanych jako pomoc publiczna – komentarz praktyczny ABC*, teza 3, LEX nr 85306; idem, *Kwalifikacja prawna wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych – komentarz praktyczny ABC*, teza 3, LEX nr 86212; M. Łyczek, *Odmowa udzielenia ulgi podatkowej w kontekście przepisów dotyczących pomocy publicznej – komentarz do wyroku WSA w Krakowie*, *Prawo Pomocy Publicznej* 2009, nr 2, s. 21; idem, *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych udzielane przez gminy w kontekście nowych przepisów dotyczących pomocy publicznej*, *Prawo Pomocy Publicznej* 2007, nr 5, s. 7; E. Wróblewska, *Odmowa udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w formie de minimis – glosa do wyroku WSA w Krakowie*, *Prawo Pomocy Publicznej* 2009, nr 4, s. 22–23; M. Radzikowska, *Ulgi w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą*, *Prawo Pomocy Publicznej* 2008, nr 1, s. 8; P. Łaszewski, *Zasady udzielania pomocy regionalnej w świetle wyroków polskich sądów administracyjnych*, *Prawo Pomocy Publicznej* 2009, nr 5, s. 23; M. Truska, Ł. Machalski, *Wybrane zagadnienia dotyczące podatkowej pomocy publicznej*, *Prawo Pomocy Publicznej* 2009, nr 6, s. 28.

<sup>9</sup> Zob. wyroki NSA w Warszawie: z dnia 20 sierpnia 2010 r., II FSK 610/09; z dnia 20 sierpnia 2010 r., II FSK 799/09; z dnia 16 grudnia 2010 r., II FSK 1477/09; z dnia 28 czerwca 2011 r., II FSK 243/10; oraz wyroki WSA w: Gdańsku z dnia 19 września 2007 r., I SA/Gd 538/07; Gorzowie Wielkopolskim z dnia 1 kwietnia 2008 r., I SA/Go 28/08; Gliwicach: z dnia 10 listopada 2008 r., I SA/Gl 368/08; z dnia 6 grudnia 2010 r., I SA/Gl 1123/10; z dnia 6 grudnia 2010 r., I SA/Gl 1152/10; Łodzi: z dnia 7 października 2009 r., I SA/Łd 441/09; z dnia 3 grudnia 2009 r., I SA/Łd 600–601/09; z dnia 3 lutego 2011 r., I SA/Łd 1218/10; Bydgoszczy z dnia 30 czerwca 2010 r., I SA/Bd 50/10; Lublinie z dnia 15 października 2010 r., I SA/Lu 81–62/10 i I SA/Lu 85/10, CBOSA.

<sup>10</sup> Zwrot „z zastrzeżeniem art. 67b” użyty w treści przepisu art. 67a o.p. ma takie znaczenie, że organy podatkowe przede wszystkim powinny badać, czy wniosek przedsiębiorcy dotyczący określonego trybu udzielania pomocy przedsiębiorcom spełnia wymogi określone w przepisach prawa unijnego dla tego trybu udzielania tym podmiotom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, a dopiero w przypadku

*Ratio existendi* normy „pomocowej” związane jest z przekazaniem kompetencji „w niektórych sprawach” organom unijnym<sup>11</sup>. Zwrócić bowiem należy uwagę, że w dziedzinie ustanawiania reguł konkurencji, niezbędnych do funkcjonowania rynku wewnętrznego, Unia Europejska ma obecnie wyłączną kompetencję i tylko ona może w tej dziedzinie stanowić prawo oraz przyjmować akty prawnie wiążące<sup>12</sup>. Państwo Członkowskie może to czynić wyłącznie z upoważnienia Unii Europejskiej lub w celu wykonania jej aktów prawnych. Dlatego też obecnie Komisja Europejska jest organem nadzorującym udzielanie pomocy publicznej podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą w Polsce, natomiast Prezes UOKiK utracił w tym zakresie swoje dotychczasowe kompetencje<sup>13</sup>.

Przesłanką zastosowania normy „pomocowej” jest stwierdzenie w stanie faktycznym sprawy „prowadzenia działalności gospodarczej” przez podatnika<sup>14</sup>. Adresatem normy „pomocowej” jest bowiem wyłącznie podatnik

---

spełnienia tych wymogów – czy za przyznaniem pomocy przemawia ważny interes publiczny lub ważny interes podatnika, por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 lipca 2009 r., I FSK 518/08, LEX nr 552162. Sformułowanie „z zastrzeżeniem art. 67b”, użyte w treści centralnego przepisu art. 67a § 1 o.p., interpretuje się, uwzględniając w przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą treść normy „pomocowej” odsyłającej do uzupełniających norm prawnych zawartych w przepisie art. 67b, które mogą modyfikować zakres przepisu art. 67a. To, czy w efekcie uwzględnienia modyfikującego przepisu art. 67b powstanie sytuacja zawężenia czy rozszerzenia zakresu centralnego przepisu art. 67a, zależy od treści normy „pomocowej”. Powyższe spostrzeżenie należy uzupełnić uwagą, że w sytuacji, gdy z punktu widzenia normy „pomocowej” udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą jest niedopuszczalne, nastąpi zawężenie zakresu stosowania przepisu art. 67a § 1 o.p., poprzez brak możliwości dokonywania analizy zaistnienia normy „generalnej” i normy „uznaniowej”, a tym samym udzielenia pomocy w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

<sup>11</sup> Zob. A. Evans, *European Community Law of State Aid*, Oxford 1997, s. 27 i n.

<sup>12</sup> Zob. art. 2 ust. 1 w związku z art. 3 ust. 1 lit. b TFUE.

<sup>13</sup> Zob. R. Zajdler, *Kontrola pomocy publicznej udzielanej przez państwa członkowskie Unii Europejskiej*, Glosa 2002, nr 2, s. 2 i n.

<sup>14</sup> Należy jednak zauważyć, że już na etapie wszczęcia postępowania podatkowego przedsiębiorcy napotykać zasadnicze trudności. Dotyczą one kwestii prawidłowego sformułowania treści żądania, jak również dołączenia do wniosku szeregu dokumentów. Prawidłowo sformułowane żądanie powinno określać precyzyjnie charakter ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych (np. odroczenie, rozłożenie na raty, umorzenie) oraz tryb w jakim, zdaniem podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, ulga ma zostać przyznana (np. tryb niestanowiący pomocy publicznej, tryb pomocy *de minimis*, tryb pomocy publicznej), por. J. Partyka, *Udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną*, Prawo Pomocy Publicznej 2008, nr 2, s. 33. Jeśli podatnik prowadzący działalność gospodarczą nie wskaże o jaki rodzaj (tryb) pomocy z wymienionych w katalogu art. 67b § 1 pkt 1–3 o.p. się ubiega, obowiązkiem organu podatkowego jest wezwanie go na podstawie art. 169 § 1 o.p. do sprecyzowania żądania, czy złożony wniosek dotyczy ulgi, która nie stanowi pomocy publicznej, ulgi, która stanowi pomoc *de minimis*, czy też ulgi, która stanowi pomoc publiczną przeznaczoną na cele wymienione w art. 67b § 1 pkt 3 lit. a–m o.p., por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 maja 2009 r., I SA/OI 147/09, CBOSA; J. Bartosiewicz, *Pomoc publiczna jako brak formalny wniosku w sprawach ulg w spłacie zobowiązań podatkowych*, Prawo Pomocy Publicznej 2012,



prowadzący działalność gospodarczą<sup>15</sup>. Norma „pomocowa” nie ma zastosowania do podatników nieprowadzących działalności gospodarczej<sup>16</sup>. Należy przy tym zauważyć, że pojęcie „działalność gospodarcza”, o którym mowa w art. 67b § 1 o.p., należy rozumieć w świetle unijnego prawa konkurencji<sup>17</sup> jako „oferowanie towarów i usług na danym rynku”<sup>18</sup>. Nie ma znaczenia rozumienie tego pojęcia na gruncie prawa polskiego<sup>19</sup>, bowiem jest to pojęcie prawa unijnego i tylko w kontekście tego porządku prawnego może być interpretowane<sup>20</sup>. Przepisy polskie mogą mieć zastosowanie

---

nr 3, s. 23–25. Wybór przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą określonej ulgi i trybu wiąże organ podatkowy. Oznacza to, że organ podatkowy nie może zastosować innej ulgi i trybu niż wnioskowane przez przedsiębiorcę. Stanowiłoby to bowiem niezgodne z prawem wyjście organu podatkowego poza granice wniosku przedsiębiorcy, por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 3 lipca 2008 r., I SA/OI 197/08, LEX nr 465631. Nie podzielam w tej kwestii stanowiska WSA we Wrocławiu, wyrażonego w wyroku z dnia 18 kwietnia 2012 r., I Sa/Wr 131/12, CBOSA, iż obowiązek dopasowania odpowiedniego trybu pomocy z art. 67b § 1 o.p. spoczywa na organie podatkowym. Bez jednoznacznego określenia przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą treści żądania organ podatkowy nie ma możliwości dokonania kwalifikacji prawnej wniosku, zastosowania odpowiedniej podstawy prawnej, prowadzenia w określonym kierunku postępowania dowodowego, a tym samym – prawidłowego rozpatrzenia sprawy, por. J. Szczupakowski, *Stosowanie przepisów prawa w zakresie udzielania ulg w sfpacie zobowiązań podatkowych a pomoc publiczna* (w:) A. Doczekalska (red.), *Z zagadnień współczesnego prawa polskiego*, Warszawa 2011, s. 286.

<sup>15</sup> Do podatników nieprowadzących działalności gospodarczej nie ma zastosowania norma „pomocowa”.

<sup>16</sup> Do podatników nieprowadzących działalności gospodarczej zastosowanie mają wyłącznie norma „generalna” oraz norma „uznaniowa”.

<sup>17</sup> Zob. art. 2 pkt 17 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jedn. Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.), dalej: u.p.p., który stanowi, że ilekroć w ustawie jest mowa o działalności gospodarczej należy przez to rozumieć działalność gospodarczą, do której mają zastosowanie reguły konkurencji określone w przepisach części trzeciej tytułu VI rozdziału 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską [obecnie tytuł VII Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, zatytułowany „Wspólne reguły w dziedzinie konkurencji, podatków i zbliżenia ustawodawstwa”, Sekcja 2 „Pomoc przyznawana przez Państwa” – J.S.].

<sup>18</sup> Por. np. wyroki Trybunału Sprawiedliwości: z dnia 25 października 2001 r., w sprawie C-475/99, *Ambulanz Glöckner v. Landkreis Südwestpfalz*, pkt 19, Zb. Orz. 2001, s. I-08089; z dnia 23 kwietnia 1991 r., w sprawie C-41/90, *Klaus Höfner i Fritz Elser v. Macrotron GmbH*, Zb. Orz. 1991, s. I-01979; z dnia 12 września 2000 r., w połączonych sprawach C-180/98 do C-184/98, *Pavel Pavlov i in. v. Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten*, pkt 74, Zb. Orz. 2000, s. I-06451 oraz art. 1 Załącznik 1 rozporządzenia Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu (ogólne rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych), Dz. Urz. UE L 142 z 14.05.1998. Należy przy tym dodać, że nie ma znaczenia rejestracja przedsiębiorcy w krajowym rejestrze (gminnym, sądowym), forma prawna podmiotu gospodarczego, źródło finansowania przedsiębiorstwa, status przyznany przedsiębiorstwu na podstawie przepisów krajowych, niezarobkowy charakter działalności (*non profit*), oraz czy jest to podmiot publiczny czy prywatny.

<sup>19</sup> Np. na podstawie art. 3 ust. 9 o.p., czy też art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 672 z późn. zm.

<sup>20</sup> Por. I. Postuła, A. Werner, *Prawo pomocy publicznej*, Warszawa 2008, s. 26. Nie podzielam w tym względzie stanowiska WSA w Gliwicach wyrażonego w wyroku z dnia 27 kwietnia 2010 r., I SA/ GI 121/09,



jedynie posiłkowe w stosunku do pojęcia przedsiębiorstwa w rozumieniu prawa pomocy publicznej<sup>21</sup>. Dlatego też w praktyce niezwykle trudne jest ustalenie, czy w świetle art. 67b § 1 o.p. dany podatnik „prowadzi działalność gospodarczą”, czy też nie<sup>22</sup>. To, że jej nie prowadzi w myśl przepisów prawa polskiego, nie oznacza, że nie prowadzi takiej działalności w rozumieniu przepisów unijnego prawa konkurencji<sup>23</sup>.

W normie „pomocowej” polski prawodawca zawarł regułę postępowania odnoszącą się do obowiązku dokonania w pierwszej kolejności analizy warunków dopuszczalności pomocy z art. 67b § 1 pkt 1–3 o.p. Analiza dopuszczalności pomocy opiera się na trzech trybach<sup>24</sup>, w których udzielenie przedsiębiorcom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych może nastąpić, tj. ulg, które nie stanowią pomocy publicznej, ulg, które stanowią pomoc *de minimis* oraz ulg, które stanowią pomoc publiczną<sup>25</sup>.

---

iz: „pojęcie podatnika prowadzącego działalność gospodarczą należy utożsamiać z pojęciem podmiotu, który w obrocie prawnym występuje jako przedsiębiorca w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej”. Por. także A. Błaszczyk, *Pojęcie beneficjenta pomocy publicznej*, Prawo Pomocy Publicznej 2008, nr 3, s. 16 i n.; M. Łyczek, *Przedsiębiorca w świetle przepisów o pomocy publicznej*, Prawo Pomocy Publicznej 2012, nr 1, s. 4–8.

<sup>21</sup> T. Chudobski, A. Werner, *Pojęcie przedsiębiorstwa (undertaking) w wspólnotowym prawie pomocy publicznej*, Radca Prawny 2009, nr 1, s. 31. Reguła identyfikacji statusu podatnika jako „prowadzącego działalność gospodarczą”, moim zdaniem, powinna znaleźć zastosowanie w całym ciągu czynności procesowych podejmowanych w ulgowym postępowaniu podatkowym od chwili wszczęcia postępowania w postępowaniu wyjaśniającym aż do momentu jego zakończenia decyzją. W praktyce kwestia ta nie jest tak oczywista. Według doktryny identyfikacji beneficjenta pomocy jako przedsiębiorcy należy dokonać „po stwierdzeniu, że w rozpatrywanej sprawie za przyznaniem ulgi przemawia »ważny interes podatnika« lub »interes publiczny«”, zob. L. Etel (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa...*, s. 416–417, natomiast zdaniem Ministerstwa Finansów, dopiero „na dzień wydania decyzji pomocowej”, por. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 30 maja 2001 r., nr GN 8/KK/114/2001, LEX nr 2173.

<sup>22</sup> W praktyce generalnie przyjmuje się domniemanie, że podmiot, który został wykreślonym z rejestru działalności gospodarczej, nie prowadzi już tej działalności. Niemniej jednak samo wykreślenie podmiotu gospodarczego z rejestru na podstawie przepisów prawa krajowego nie ma znaczenia z punktu widzenia unijnego prawa konkurencji. Istotny jest bowiem skutek działalności tegoż podmiotu dla konkurencji i rynku wewnętrznego. Tak więc podatnik wykreślony z rejestru na podstawie prawa polskiego może w dalszym ciągu oferować towary bądź usługi na rynku. Wobec tego będzie podmiotem „prowadzącym działalność gospodarczą” w rozumieniu unijnego prawa konkurencji i art. 67b § 1 o.p. polskiego prawa podatkowego.

<sup>23</sup> Por. L. Etel, *Korzystanie z pomocy publicznej w spłacie zobowiązań podatkowych*, PiP 2011, nr 3, s. 35 i n.

<sup>24</sup> Por. L. Etel (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa...*, s. 416–417; idem, *Tryb przyznawania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych a pomoc publiczna* (w:) R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, s. 154; idem, *Pomoc publiczna w ordynacji podatkowej*, *Finanse Komunalne* 2008, nr 11, s. 23.

<sup>25</sup> Należy zauważyć, że unijny ustawodawca podzielił pomoc publiczną na niezgodną z rynkiem wewnętrznym (niedopuszczalną) i zgodną z rynkiem wewnętrznym (dopuszczalną). Pierwszą unormował w art. 107 ust. 1 TFUE, drugą zaś w art. 107 ust. 2 i 3 TFUE. W treści przepisu art. 67b § 1 o.p. polski ustawodawca użył terminu „pomoc publiczna” w znaczeniu negatywnym, jako pomocy publicznej „niedopuszczalnej”.

### 2.1.1. Ulgi, które nie stanowią pomocy publicznej

Udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które nie stanowią pomocy publicznej, opiera się na analizie przepisu art. 107 ust. 1 TFUE<sup>26</sup>. Przyznawanie podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą ulg w tym trybie dokonywane jest wówczas wyłącznie na podstawie art. 67b § 1 pkt 1 i art. 67a § 1 o.p. Natomiast, jeżeli spełniona zostanie którakolwiek z przesłanek materialnych wynikających z art. 107 ust. 1 TFUE, zwłaszcza potencjalne zakłócenie konkurencji oraz wpływ na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskim UE, to organ podatkowy, będąc związanym wnioskiem podatnika, zobowiązany jest odmówić udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w trybie niestanowiącym pomocy publicznej i wydać negatywną decyzję o charakterze związanym.

Jeżeli przedsiębiorca wnioskuję o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w trybie niestanowiącym pomocy publicznej, zobowiązany jest wykazać, że w jego przypadku nie zostały spełnione wspomniane przesłanki wynikające z art. 107 ust. 1 TFUE. W praktyce podatnicy prowadzący działalność gospodarczą powołują powszechne stanowisko doktryny<sup>27</sup> i orzecznictwa<sup>28</sup>, że jeżeli podatnik prowadzi działalność gospodarczą jedynie na danym terenie, jego podstawowym odbiorcą są podmioty krajowe, nie ma licznych powiązań z przedsiębiorcami zagranicznymi, to można przyjąć, że pomoc mu udzielona nie doprowadzi do zakłóceń w konkurencji negatywnie rzutujących na wymianę handlową w ramach UE, a zatem nie stanowi pomocy publicznej. Nie podzielam tego poglądu. Uważam, że nawet

---

Tryby i warunki określone w art. 67b § 1 o.p., nadają jej znaczenie pozytywne (pomocy publicznej „dopuszczalnej”). Zatem pomoc niestanowiąca pomocy publicznej, pomoc *de minimis*, i pomoc publiczna stanowią dopuszczalną pomoc publiczną. W przeciwnym razie przepisy art. 67b § 1 pkt 1–3 o.p. byłyby zbędne, ze względu na ogólny zakaz udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom w Unii Europejskiej.

<sup>26</sup> Wnioskując *a contrario* z art. 107 ust. 1 TFUE, ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych udzielane podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą nie są uznawane za pomoc publiczną, jeżeli nie są spełnione następujące przesłanki materialne:

- udzielane są przez państwo lub ze środków państwowych,
- powodują uzyskanie korzyści przez przedsiębiorstwo na warunkach korzystniejszych niż oferowane na rynku,
- mają charakter selektywny (uprzywilejowują określone przedsiębiorstwo lub przedsiębiorstwa albo produkcję określonych towarów),
- grożą zakłóceniem lub zakłócają konkurencję oraz wpływają na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej.

<sup>27</sup> L. Etel, *Pomoc publiczna w ordynacji...*, s. 23; idem, *Kiedy przedsiębiorca może uzyskać ulgę w spłacie podatków?* Prawo i Podatki 2006, nr 2, s. 14; idem, *Udzielanie przedsiębiorcom ulg w spłacie podatków*, Prawo i Podatki 2007, nr 9, s. 1; P. Sidor, *Pomoc publiczna...*, s. 17.

<sup>28</sup> Por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 3 września 2008 r., I SA/Bk 198/08, LEX nr 438085.

jeżeli przedsiębiorstwo działa jedynie na rynku lokalnym, udzielenie mu pomocy w formie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych może doprowadzić do wspomnianych zakłóceń w konkurencji negatywnie rzutujących na wymianę handlową w ramach Unii Europejskiej. Wystarczy bowiem, że prowadzi działalność gospodarczą na tym samym rynku, na którym funkcjonują inne przedsiębiorstwa z państw członkowskich Unii Europejskiej. Jeśli bowiem rynek, na którym działa podmiot ubiegający się o pomoc, jest otwarty na konkurencję międzynarodową, wówczas nie można wykluczyć, że wsparcie udzielone podmiotowi działającemu na rynku krajowym utrudni wejście na ten rynek podmiotowi z innego państwa członkowskiego lub eksport do tego kraju dóbr i usług z innych państw członkowskich i w ten sposób pośrednio wpłynąć na wymianę handlową w wymiarze unijnym<sup>29</sup>. Kwalifikacja prawna ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych do kategorii „niestanowiącej pomocy publicznej” jest niezwykle ryzykowna dla przedsiębiorcy. Nieprawidłowa bowiem ocena przesłanek wynikających z art. 107 ust. 1 TFUE może spowodować w konsekwencji obowiązek zwrotu otrzymanej ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych od przedsiębiorcy od dnia udzielenia pomocy do dnia jej zwrotu<sup>30</sup>.

### 2.1.2. Ulgi, które stanowią pomoc *de minimis*

Udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które stanowią pomoc *de minimis*<sup>31</sup>, opiera się na analizie przesłanek formalnych i materialnych

<sup>29</sup> *Pomoc publiczna*, Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, Warszawa 2009, s. 21. Podobnie zob. J. Szczupakowski, *Identyfikacja pomocy publicznej w projektach partnerstwa publiczno-prywatnego* (w:) *Krytyka Prawa. Niezależne studia nad prawem. Prywatyzacja władzy publicznej, publicyzacja sfery prywatnej*, red. J. Jabłońska-Bonca i J. Matuszewski, Warszawa 2012, t. IV, s. 154.

<sup>30</sup> Według M. Pachuckiego, „udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych nie może nastąpić w formie przysporzenia niestanowiącego pomocy publicznej – redakcja art. 67a i art. 67b o.p. z tego punktu widzenia wydaje się być wadliwa” – zob. M. Pachucki, *Kwalifikacja prawna wniosku...*, LEX, ABC nr 86212. Zgodnie z art. 25 ust. 1–3 u.p.p., beneficjent pomocy jest zobowiązany do zwrotu kwoty stanowiącej równoważność udzielonej pomocy publicznej, co do której Komisja wydała decyzję o obowiązku zwrotu pomocy. Do czasu wykonania przez beneficjenta pomocy tego obowiązku, żadna pomoc publiczna nie może zostać udzielona, a w przypadku jej wcześniejszego udzielenia – wypłacona temu beneficjentowi. Por. M. Szpunar, *Zasady zwrotu pomocy państwa w świetle ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*, EPS 2007, nr 6, s. 4; A. Dobaczewska, *Sankcje w prawie pomocy publicznej*, Gdańskie Studia Prawnicze 2008, nr 1, s. 279 i n.; J. Glumińska-Pawlic, *Windykacja pomocy publicznej udzielonej niezgodnie z zasadami Wspólnego Rynku przez samorządowe organy podatkowe na podstawie decyzji Komisji Europejskiej* (w:) G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010, s. 118 i n.

<sup>31</sup> Zgodnie z art. 67b § 1 pkt 2 o.p. organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych określonych w art. 67a, które stanowią pomoc *de minimis* w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa

wynikających z bezpośrednio obowiązującego rozporządzenia Komisji (WE) nr 1998/2006 w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*<sup>32</sup>. Formuła *de minimis* ma zastosowanie bez względu na wielkość przedsiębiorstwa<sup>33</sup>. Cechą charakterystyczną pomocy *de minimis* jest brak określenia celu, na jaki ma zostać przeznaczona pomoc publiczna<sup>34</sup>. Jedną z przesłanek materialnych zastosowania pomocy *de minimis* stanowi nieprzekroczenie przez przedsiębiorcę limitu 200 000 euro<sup>35</sup> ogólnej kwoty pomocy przyznanej w roku, w którym ubiega się o pomoc oraz w ciągu dwóch

---

wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*. Natomiast stosownie do treści art. 2 pkt 10 u.p.p. ilekroć w ustawie jest mowa o pomocy *de minimis*, należy przez to rozumieć inną niż pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie pomoc spełniającą przesłanki określone we właściwych przepisach prawa Unii Europejskiej dotyczących pomocy *de minimis* innej niż pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie. Udzielenie pomocy *de minimis* musi być zgodne z normami prawa polskiego i prawa unijnego. Aktem bezpośrednio obowiązującym prawa Unii Europejskiej dotyczącym pomocy *de minimis* jest od 1 stycznia 2014 r. rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* (Dz. Urz. UE L 352 z 24.12.2013, s. 1), dalej: „rozporządzenie nr 1407/2013” (przy czym zwrócić należy uwagę, że do 30 czerwca 2014 r. obowiązuje również rozporządzenie Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i art. 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz. Urz. UE L 379 z 28.12.2006, s. 5), dalej: „rozporządzenie nr 1998/2006”). W myśl rozporządzenia nr 1407/2013, pomoc *de minimis* to całkowita kwota pomocy przyznana przez państwo członkowskie jednemu przedsiębiorstwu nieprzekraczająca w okresie trzech lat podatkowych 200 000 euro. Nie spełnia ona wówczas wszystkich kryteriów określonych w art. 107 ust. 1 TFUE, tj. nie wywiera wpływu na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi, nie zakłóca konkurencji ani nie zagraża jej zakłóceniem i dlatego jest zwolniona z wymogu zgłoszenia przewidzianego w art. 108 ust. 3 TFUE. Taki rodzaj pomocy polski ustawodawca przewidział w art. 67b § 1 pkt 2 o.p.

<sup>32</sup> Należy jednak zwrócić uwagę, że dla sektora rolnego zamiast rozporządzenia nr 1407/2013 czy rozporządzenia nr 1998/2006 znajdzie od 1 stycznia 2014 r. zastosowanie rozporządzenie Komisji (UE) nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym (Dz. Urz. UE L 352 z 24.12.2013, s. 9), dalej: „rozporządzenie nr 1408/2013”, przy czym zwrócić należy uwagę, że do 30 czerwca 2014 r. obowiązuje również rozporządzenie Komisji WE, nr 1535/2007 z dnia 20 grudnia 2007 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy *de minimis* w sektorze produkcji rolnej (Dz. Urz. UE L 337 z 21.12.2007, s. 35), natomiast dla sektora rybołówstwa, rozporządzenie Komisji (WE) nr 875/2007 z dnia 24 lipca 2007 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy w ramach zasady *de minimis* dla sektora rybołówstwa i zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1860/2004 (Dz. Urz. UE L 193 z 25.07.2007, s. 6).

<sup>33</sup> P. Pełka (w.): P. Pełka, M. Stasiak, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Unii Europejskiej*, Warszawa 2002, s. 37.

<sup>34</sup> Por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 listopada 2006 r., I SA/Po 107/06, CBOSA. Por. także M. Berghofer, *The New De Minimis Regulation: Enlarging the Sword of Damocles*, *European State Aid Law Quarterly* 2007, nr 1, s. 21.

<sup>35</sup> Z zastrzeżeniem, że dla sektora transportu drogowego towarów limit pomocy *de minimis* wynosi 100 000 euro, dla sektora transportu pasażerskiego 200 000 euro (zob. pkt 5 preambuły oraz art. 3 ust. 2 rozporządzenia nr 1407/2013; wcześniej limit ten wynosił 100 000 euro, zob. rozporządzenie nr 1998/2006), dla sektora produkcji rolnej 15 000 euro (zob. art. 3 ust. 2 oraz pkt 3 preambuły rozporządzenia nr 1408/2013; dawniej limit wynosił 7500 euro), natomiast dla sektora rybołówstwa limit pomocy *de minimis* wynosi 30 000 euro (zob. rozporządzenie nr 875/2007).

poprzedzających go lat podatkowych<sup>36</sup>. Drugą przesłanką materialną jest stwierdzenie, czy podatnik prowadzący działalność gospodarczą nie jest w trudnej sytuacji w rozumieniu unijnego prawa konkurencji<sup>37</sup>. Ustalenie, że podatnik prowadzący działalność gospodarczą znajduje się w trudnej sytuacji w rozumieniu tego prawa<sup>38</sup>, eliminuje możliwość skorzystania przez

<sup>36</sup> Podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* zgodnie z art. 37 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.p. jest zobowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy:

- wszystkich zaświadczeń o pomocy *de minimis*, jakie otrzymał w roku, w którym ubiega się o pomoc, oraz w ciągu 2 poprzedzających go lat, albo oświadczenia o wielkości pomocy *de minimis* otrzymanej w tym okresie, albo oświadczenia o nieotrzymaniu takiej pomocy w tym okresie;
- informacji niezbędnych do udzielenia pomocy *de minimis* dotyczących w szczególności wnioskodawcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz wielkości i przeznaczenia pomocy publicznej otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, na pokrycie których ma być przeznaczona pomoc *de minimis*.

Wyrażenie przyimkowe „wraz” znaczy tyle co „razem, jednocześnie, wspólnie (z czymś)”, zob. M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, Warszawa 1989, t. 3, s. 758. Złożenie wraz z wnioskiem tych zaświadczeń i informacji lub oświadczenia jest w takim przypadku warunkiem formalnym skutecznego wszczęcia postępowania w sprawie pomocy *de minimis* i dalszego jego prowadzenia, por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 października 2006 r., III SA/Wa 1410/06, LEX nr 291141. Zakres informacji, o których mowa w art. 37 ust. 1 pkt 2 u.p.p., został określony w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* (Dz. U. Nr 53, poz. 311). Do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc powyższych zaświadczeń, oświadczeń lub informacji, pomoc nie może być udzielona temu podmiotowi, zob. art. 37 ust. 7 u.p.p. oraz J. Szczupakowski, *Postępowanie w sprawie pomocy de minimis w formie rozłożenia na raty zaległości podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą* (w:) B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Procesowe prawo podatkowe*, Lublin 2013, s. 17 i n.

<sup>37</sup> Zgodnie z art. 1 pkt 1 lit. h rozporządzenia nr 1998/2006 rozporządzenie to „stosuje się do pomocy przyznawanej podmiotom gospodarczym we wszystkich sektorach, z wyjątkiem pomocy przyznawanej podmiotom gospodarczym znajdującym się w trudnej sytuacji”. Z treści pkt 7 preambuły rozporządzenia nr 1998/2006, jednoznacznie wynika, że „rozporządzenia nie powinno stosować się do podmiotów gospodarczych w trudnej sytuacji w rozumieniu Wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji”. Treść preambuły rozporządzenia nr 1998/2006, stanowi wyraźną wskazówkę interpretacyjną pojęcia trudnej sytuacji podmiotu gospodarczego, por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 stycznia 2008 r., III SA/Wa 1230/07, LEX nr 459421. Pojęcie „przedsiębiorstwo zagrożone”, zdefiniowane w pkt 9–11 Komunikatu Komisji – Wytyczne Wspólnotowe dotyczące pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw (dalej: Wytyczne wspólnotowe), uznaje się za tożsame z pojęciem „podmiot gospodarczy znajdujący się w trudnej sytuacji”, o którym mowa w art. 1 pkt 1 lit. h rozporządzenia nr 1998/2006.

<sup>38</sup> Zgodnie z pkt 9 Wytycznych wspólnotowych, Komisja Europejska uważa przedsiębiorstwo za zagrożone, jeżeli ani przy pomocy środków własnych, ani środków, które mogłyby uzyskać od właścicieli/akcjonariuszy lub wierzycieli, nie jest ono w stanie powstrzymać strat, które bez zewnętrznej interwencji władz publicznych prawie na pewno doprowadzą do przedsiębiorstwo do zniknięcia z rynku w perspektywie krótko- lub średnioterminowej. Stosownie do treści pkt 10 lit. a–c Wytycznych wspólnotowych, dla celów niniejszych wytycznych, z zasady i niezależnie od wielkości przedsiębiorstwa, jest ono w szczególności uznane za zagrożone w następujących okolicznościach:

- w przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, jeżeli ponad połowa jej zarejestrowanego kapitału została utracona, w tym ponad jedna czwarta tego kapitału w okresie poprzedzających 12 miesięcy, lub

nego z pomocy *de minimis* i zobowiązuje organ podatkowy do wydania negatywnej decyzji o charakterze związanym<sup>39</sup>. Ocena ta wyrażona wprost nie wymaga poszukiwania dalszej argumentacji, gdyż wówczas „uznaniowa” decyzja o przyznaniu ulgi w ogóle nie wchodzi w rachubę<sup>40</sup>. Należy przy tym zauważyć, że w praktyce organów podatkowych dość często utożsamia się pojęcie „trudnej sytuacji”, uzasadniającej zaistnienie przesłanki „ważnego interesu podatnika”, o której mowa w art. 67a § 1 o.p., z pojęciem „trudnej sytuacji”, uniemożliwiającego przyznanie pomocy *de minimis*, na podstawie art. 1 pkt 1 lit. h rozporządzenia nr 1998/2006. Jak trafnie jednak zauważa R. Fudalewski, utożsamianie tych pojęć, jest „pewnym uproszczeniem, ponieważ nie każde trudności finansowe, nawet wyjątkowe, wskazują na trudną sytuację przedsiębiorcy w rozumieniu ww. Wytycznych”<sup>41</sup>. Nawet, gdy podmiot jest w trudnej sytuacji ekonomicznej, wciąż może mieć prawo do korzystania z pomocy *de minimis*, bowiem wszystko zależy od „charakteru i stopnia tych trudności”<sup>42</sup>. O „trudnej sytuacji” w rozumieniu Wytycznych wspólnotowych, można mówić wówczas, gdy nie ma ona „charakteru przejściowego”, lecz „charakter trwały”, tzn. „jej zaistnienie wynika z przyczyn występujących przez dłuższy czas, jak np. błędy w zarządzaniu, utrzymująca

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

Natomiast według pkt 11 Wytycznych wspólnotowych, nawet jeśli przedsiębiorstwo nie spełnia jednego z kryteriów skwantyfikowanych określonych w pkt 10 Wytycznych wspólnotowych, może nadal zostać uznane za zagrożone, w szczególności gdy występują typowe oznaki, takie jak rosnące straty, malejący obrót, zwiększanie się zapasów, nadwyżki produkcji, zmniejszający się przepływ środków finansowych, rosnące zadłużenie, rosnące kwoty odsetek i zmniejszająca się lub zerowa wartość aktywów netto. W niektórych poważnych przypadkach przedsiębiorstwo może już znajdować się w sytuacji niewypłacalności lub być przedmiotem zbiorowego postępowania upadłościowego prowadzonego zgodnie z prawem krajowym. W tej ostatniej sytuacji Wytyczne stosuje się do każdej pomocy przyznanej w kontekście takiej procedury, która prowadzi do utrzymania przedsiębiorstwa na rynku. W każdym przypadku przedsiębiorstwo zagrożone kwalifikuje się do pomocy tylko wtedy, gdy ewidentnie nie może odzyskać płynności dzięki środkom własnym lub środkom uzyskanym od właścicieli/akcjonariuszy lub ze źródeł rynkowych.

<sup>39</sup> Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 kwietnia 2010 r., I SA/GI 121/09 oraz wyrok WSA w Kielcach z dnia 24 stycznia 2013 r., I SA/Ke 698/12, CBOSA.

<sup>40</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20 maja 2010 r., I SA/OI 66/10, CBOSA.

<sup>41</sup> R. Fudalewski, *Pomoc de minimis dla podmiotów w trudnej sytuacji*, Prawo Pomocy Publicznej 2007, nr 4, s. 11.

<sup>42</sup> *Ibidem*.

się niekorzystna koniunktura gospodarcza”<sup>43</sup>. Ocena taka kwalifikowałaby wówczas podatnika prowadzącego działalność gospodarczą wyłącznie do pomocy na restrukturyzację. Nie należy zatem utożsamiać przejściowego charakteru trudności z trudną sytuacją finansową podatnika prowadzącego działalność gospodarczą o charakterze trwałym. Właściwa ocena sytuacji podatnika prowadzącego działalność gospodarczą powinna każdorazowo opierać się na informacji oraz dokumentach pozwalających na dokonanie takiej oceny, np. na podstawie „bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych za ostatni rok obrotowy, jak również informacji o posiadaniu zaległości w zakresie zobowiązań publicznoprawnych”<sup>44</sup>. Tylko całokształt posiadanych informacji na temat sytuacji finansowo-ekonomicznej podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, umożliwi jednoznaczną ocenę, czy znajduje się on w trudnej sytuacji ekonomicznej o charakterze trwałym w rozumieniu Wytycznych wspólnotowych, czy w trudnej sytuacji ekonomicznej o charakterze przejściowym w rozumieniu art. 67a § 1 o.p. w związku z art. 67b § 1 pkt 2 o.p.<sup>45</sup>. Instytucja pomocy *de minimis* na podstawie rozporządzenia nr 1998/2006 przewiduje możliwość udzielenia ulgi wyłącznie przedsiębiorstwom nieznajdującym się w trudnej sytuacji i nieprzewidującym swojej likwidacji<sup>46</sup>. Natomiast według obowiązującego od dnia 1 stycznia 2014 r. „nowego” rozporządzenia nr 1407/2013 nawet przedsiębiorstwo znajdujące się w trudnej sytuacji ekonomicznej w rozumieniu Wytycznych wspólnotowych może skorzystać z pomocy *de minimis*.

---

<sup>43</sup> Ibidem, s. 12.

<sup>44</sup> Ibidem.

<sup>45</sup> O ile w prawie pomocy publicznej okoliczności, które doprowadziły do powstania „trudnej sytuacji” podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, nie mają znaczenia, o tyle nabierają one znaczenia w polskim prawie podatkowym przy analizie przesłanki „ważnego interesu podatnika”.

<sup>46</sup> Zob. M. Szydło, *Pomoc państwa na ratowanie i restrukturyzację przedsiębiorstw zagrożonych w prawie wspólnotowym*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2006, nr 2, s. 2–14; P. Anestis, S. Mavroghenis, S. Drakakakis, *Rescue and Restructuring Aid. A Brief Assessment of the Principal Provisions of the Guidelines*, European State Aid Law Quarterly 2004, No. 1, s. 27–33.

### 2.1.3. Ulgi, które stanowią pomoc publiczną

Udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które stanowią pomoc publiczną<sup>47</sup>, może nastąpić tylko na konkretne przeznaczenie<sup>48</sup> oraz wyłącznie jako pomoc indywidualna albo w ramach programów pomocowych<sup>49</sup>. Jedynie przykładowo wskazać należy, iż w zakresie pomocy regio-

<sup>47</sup> Zgodnie z art. 67b § 1 pkt 3 lit. a—m o.p. organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych określonych w art. 67a, które stanowią pomoc publiczną: udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia; udzielaną w celu zapobieżenia lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym; udzielaną w celu wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięcia gospodarczego podejmowanego w interesie europejskim; udzielaną w celu promowania i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty; będącą rekompensatą za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów; na szkolenia; na zatrudnienie; na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw; na restrukturyzację; na ochronę środowiska; na prace badawczo-rozwojowe; regionalną; udzielaną na inne przeznaczenia określone na podstawie § 6 przez Radę Ministrów.

<sup>48</sup> Zgodnie z art. 67b § 2—6 o.p. ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadku wymienionym w § 1 pkt 3 lit. a mogą być udzielane jako pomoc indywidualna albo w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadkach wymienionych w § 1 pkt 3 lit. b—g oraz lit. i—l mogą być udzielane jako pomoc indywidualna zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi albo udzielane w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadku wymienionym w § 1 pkt 3 lit. h mogą być udzielane po spełnieniu szczegółowych warunków określonych na podstawie § 5. Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowe warunki udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadku wymienionym w § 1 pkt 3 lit. h wraz ze wskazaniem przypadków, w których ulgi są udzielane jako pomoc indywidualna, mając na uwadze dopuszczalne przeznaczenia i warunki udzielania pomocy państwa określone w przepisach prawa wspólnotowego. Rada Ministrów może określić, w drodze rozporządzeń, inne niż określone w § 1 pkt 3 lit. a—l, przeznaczenia pomocy udzielanej w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, oraz szczegółowe warunki udzielania tych ulg dla określonych przez Radę Ministrów przeznaczeń wraz ze wskazaniem przypadków, w których ulgi udzielane są jako pomoc indywidualna, mając na uwadze dopuszczalność i warunki udzielania pomocy państwa określone w przepisach prawa wspólnotowego.

<sup>49</sup> Aktualnie funkcjonują cztery programy pomocowe w tym zakresie, tj. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 października 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na zatrudnienie pracowników znajdujących się w szczególnie niekorzystnej sytuacji i na zatrudnienie pracowników niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 183, poz. 1426); rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 października 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na szkolenia (Dz. U. Nr 179, poz. 1388); rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 marca 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw (Dz. U. Nr 59, poz. 488); rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc regionalną (Dz. U. Nr 116, poz. 734 z późn. zm.). Podobnie jak w przypadku pomocy *de minimis*, zgodnie z art. 37 ust. 3 i 7 u.p.p., 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 oświadczenia o nieotrzymaniu pomocy. Do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc zaświadczeń, oświadczeń lub informacji, o których mowa w ust. 1, 2 i 5, pomoc nie może być udzielona temu podmiotowi. Zakres informacji

nalnej i przesłanek udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom w postaci ważnego interesu podatnika i interesu publicznego, może zachodzić swego rodzaju kolizja<sup>50</sup>. Ważny interes podatnika to trudna sytuacja finansowa uniemożliwiająca zapłacenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, powstała, co do zasady, na skutek zdarzeń losowych, nadzwyczajnych i z reguły niezależnych od podatnika. Z kolei przesłanka „interesu publicznego” nakazuje mieć na względzie m.in. również sytuację, gdy znaczne obniżenie zdolności płatniczej podatnika, w wyniku spłaty lub wyegzekwowania zaległości podatkowych, spowoduje upadek prowadzonego zakładu<sup>51</sup>. Natomiast pomoc regionalna przeznaczona jest, co do zasady, na inwestycje. Trudno jednak wyobrazić sobie sytuację, gdy podatnik prowadzący działalność gospodarczą będący w trudnej sytuacji ekonomicznej decyduje się na kosztowne inwestycje, w tym do pokrycia co najmniej 25% kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą poniesionych ze środków własnych. Udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych ze względu na ważny interes podatnika oraz spełnienie warunków do otrzymania pomocy regionalnej są więc trudne do pogodzenia<sup>52</sup>. Jak słusznie podkreśla P. Łaszewski, „nie należy spodziewać się chętnych do skorzystania z tej formy udzielania ulg jako pomocy regionalnej i to zarówno po stronie podatników, jak i organów podatkowych. Kwestia pomocy regionalnej na duże projekty inwestycyjne jest, z punktu widzenia podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, na tyle ryzykowna, że nieosiągalna – wnioskodawca po zwróceniu się o umorzenie zaległości podatkowych będzie miał zawieszono postępowanie do czasu notyfikacji pomocy przez Komisję Europejską przy braku pewności uzyskania decyzji pozytywnej i ciągłym posiadaniu zaległości oraz rosnących odsetek za zwłokę”<sup>53</sup>.

---

przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie zawarty jest w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz. U. Nr 53, poz. 312 z późn. zm.), którego integralną część stanowi załącznik nr 1 w postaci Formularza informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc inną niż pomoc w rolnictwie lub rybołówstwie, pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie.

<sup>50</sup> P. Łaszewski, *Kolizja pomocy regionalnej i przesłanek udzielania ulg w myśl przepisów Ordynacji podatkowej*, Prawo Pomocy Publicznej 2008, nr 4, s. 14.

<sup>51</sup> *Ibidem*, s. 14.

<sup>52</sup> *Ibidem*.

<sup>53</sup> *Ibidem*, s. 15.

Konsekwencją prawną spełnienia normy „pomocowej” jest jedynie możliwość przejścia do analizy spełnienia normy „generalnej”.

## 2.2. Norma „generalna”

Drugą normą prawną uregulowaną w treści przepisu art. 67a § 1 o.p. jest norma „generalna”, której hipoteza brzmi: „w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym”. Polski ustawodawca w normie „generalnej” zawarł regułę postępowania odnoszącą się do obowiązku dokonania analizy celowości udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, tj. wystąpienia w stanie faktycznym sprawy materialno-prawnych przesłanek ważnego interesu podatnika i interesu publicznego<sup>54</sup>. Rozumienie tych pojęć rozwijane jest w orzecznictwie sądowym<sup>55</sup> i doktrynie<sup>56</sup>, gdzie zarówno przy wykładni dyrektywy „ważnego interesu podatnika”, jak i „interesu publicznego” wytworzyły się dwa nurty interpretacyjne. Ważny interes podatnika to zarówno sytuacje, gdy z powodu nadzwyczajnych losowych przypadków podatnik nie jest w stanie uregulować zobowiązań podatkowych, jak i normalna sytuacja ekonomiczna, w tym wysokość uzyskiwanych przez podatnika dochodów oraz konieczność ponoszenia przez niego wydatków. Interes publiczny natomiast nakazuje mieć na względzie wartości wspólne dla całego społeczeństwa, takie jak: sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do organów władzy itp., oraz sytuację, gdy zapłata zaległości podatkowej spowoduje konieczność sięgania przez podatnika do środków państwa, gdyż nie będzie on w stanie zaspokajać swoich potrzeb materialnych. Ważny interes podatnika, o którym mowa w art. 67a § 1 o.p. powinien być rozumiany jako zobiektywizowana, realnie istniejąca potrzeba ochrony prawnej<sup>57</sup>. Przesłanki uzasadniające udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych muszą mieć charakter

---

<sup>54</sup> Por. J. Orłowski, *Przesłanki umorzenia zaległości podatkowych w ordynacji podatkowej*, Radca Prawny 2001, nr 4, s. 87 i n.

<sup>55</sup> Wyrok NSA w Szczecinie z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98, POP 2000, z. 6, poz. 168.

<sup>56</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 467.

<sup>57</sup> Uznanie „interesu” za ważny powinno wynikać z obiektywnej oceny sytuacji, a nie z własnego, subiektywnego przekonania podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, opartego na poczuciu krzywdy i nierówności. W ten sposób ustawodawca wprowadza tu dodatkowy moment oceniający. Wskazywać ma on, że chodzi o interes godny ochrony, interes *legitime*, niestojący w sprzeczności ani z prawem, ani z zasadami współżycia społecznego.

konkretny, a nie abstrakcyjny. Przesłanki „ważnego interesu podatnika” i „interesu publicznego” wynikają z treści przepisu prawnego, a zatem ustalenia w tym zakresie i ich kwalifikacja prawna dokonana przez organ podatkowy podlegają ocenie w postępowaniu odwoławczym i sądowno-administracyjnym<sup>58</sup>. Brak jest podstaw prawnych do zaniechania badania interesu publicznego przy zaistnieniu w stanie faktycznym sprawy ważnego interesu podatnika<sup>59</sup>. *De lege ferenda* usunięcie chociażby części barier ograniczających udzielanie niedefinitywnych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą mogłoby wesprzeć przedsiębiorczość w Polsce. Użycie przez polskiego prawodawcę tych samych kryteriów oceny, tj. „ważnego interesu podatnika” i „interesu publicznego” w hipotezie normy „generalnej”, zarówno do odroczenia i rozłożenia na raty, jak i do umorzenia zaległości podatkowych<sup>60</sup>, nie jest uzasadnione. O ile w pierwszym przypadku Skarb Państwa nie traci definitywnie należności publicznoprawnej, lecz otrzymuje ją z opóźnieniem wraz z odsetkami za zwłokę i opłatą prolongacyjną, o tyle w drugim przypadku rezygnuje z należności publicznoprawnej. Dlatego też stosowanie tej samej miary w stosunku do podatników prowadzących działalność gospodarczą ubiegających się o odroczenie lub rozłożenie na raty co do wnoszących o umorzenie nie wydaje się trafione. Jeżeli norma „generalna” nie występuje w sprawie, organ podatkowy nie może udzielić ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, nawet jeżeli pomoc taka byłaby dopuszczalna na gruncie normy „pomocowej”<sup>61</sup>. Organ podatkowy, uzasadniając odmowę udzielenia podatnikowi żądanej przez niego ulgi, nie powinien przeciwstawiać sobie ważnego interesu podatnika oraz interesu publicznego<sup>62</sup>.

Konsekwencją prawną spełnienia normy „generalnej” jest możliwość przejścia do analizy spełnienia normy „uznaniowej”.

<sup>58</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 467.

<sup>59</sup> Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 31 stycznia 2012 r., I SA/Bd 395/11 i 395/11, CBOSA.

<sup>60</sup> Szerzej na ten temat zob. A. Pomorska, *Kontrowersje wokół przesłanek umorzenia zaległości podatkowych* (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oriturus. Księga ku czci prof. W. Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 275–290.

<sup>61</sup> Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 lutego 2009 r., I SA/Sz 487/08, LEX nr 545095.

<sup>62</sup> Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 31 marca 2011 r., I SA/OI 887/10, CBOSA.

### 2.3. Norma „uznaniowa”

Ostatnią normą prawną zawartą w treści przepisu art. 67a § 1 o.p. jest norma „uznaniowa”, która wyrażona została za pomocą zwrotu „może”<sup>63</sup>. Norma „uznaniowa” to specyficzna konstrukcja prawna, która pozwala organowi podatkowemu na wybór konsekwencji prawnych stwierdzonego stanu faktycznego<sup>64</sup>. Oznacza to, że organ podatkowy może, lecz nie musi udzielić ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Brak materialnych kryteriów normatywnych w normie „uznaniowej” powoduje, że wybór alternatywnego rozstrzygnięcia sprawy (pozytywnego lub negatywnego) w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych jest prawnie zdeterminowany wartościami konstytucyjnymi. Organy podatkowe, działając w orbicie normy „uznaniowej”, muszą respektować przede wszystkim porządek prawny wynikający z ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>65</sup> i nie mogą ograniczać się przy orzekaniu tylko do przepisów ustawowych mających bezpośrednie zastosowanie w danej sprawie. Mogą bowiem wystąpić takie przypadki i wartości, w których z norm zawartych w aktach mających w obowiązującym systemie prawnym pierwszeństwo przed ustawą (czyli w Konstytucji lub umowie międzynarodowej ratyfikowanej za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie) będą wynikały dyspozycje, które ograniczą swobodę rozstrzygnięcia wynikającą z przepisu ustawowego<sup>66</sup>. Granicą zastosowania normy „uznaniowej” będą więc chronione wartości konstytucyjne, w tym konstytucyjna zasada państwa prawa wynikająca z art. 2 Konstytucji RP<sup>67</sup>, równości wobec prawa, zasada sprawiedliwości społecznej itp. Natomiast przy pozytywnej decyzji „ulgowej” mogą

<sup>63</sup> Zob. J. Brolik, *Postępowanie podatkowe w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z art. 67a § 1 ordynacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy 2012, nr 8, s. 40–46.

<sup>64</sup> Na temat „uznania administracyjnego w prawie podatkowym” zob. szerzej np. J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005; idem, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym* (w:) B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, Instytucje, Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 463–472; idem, *Granice uznania administracyjnego w sprawach podatkowych* (w:) B. Sitek, G. Dammacco, J.J. Szczerbowski, A. Kowalska (red.), *Człowiek a tożsamość w procesie integracji Europy. Personalità e identità nel processo di integrazione Europea*, Olsztyn 2004, s. 587–597; R. Dowgier, *System prawa finansowego* (w:) L. Etel (red.), *Prawo daninowe*, t. 3, Warszawa 2010, s. 569 i n.

<sup>65</sup> Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm., dalej: Konstytucja RP.

<sup>66</sup> B. Dauter (w:) S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 313. Por. także wyrok NSA w Warszawie z dnia 4 listopada 1999 r., III 7860/98, LEX nr 40672.

<sup>67</sup> Zob. wyrok NSA w Katowicach z dnia 7 listopada 2000 r., I SA/Ka 1188/99, LX nr 45537.

mieć znaczenie konstytucyjne wartości ogólnospołeczne realizowane m.in. w ustawie o pomocy społecznej, świadczeniach rodzinnych czy promocji zatrudnienia<sup>68</sup>. Norma „uznaniowa” wymaga w każdym przypadku „wyważenia”, ale nie ważnego interesu podatnika z interesem publicznym, lecz interesu społecznego z indywidualnym interesem podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, do czego zobowiązuje art. 2 Konstytucji RP<sup>69</sup>. Skoro przesłanki ważnego interesu podatnika i interesu publicznego określone w art. 67a § 1 o.p. mają charakter równorzędny, to żadna z nich nie może być *a priori* uznana za ważniejszą. Nie mogą zatem podlegać „wyważeniu”. Potwierdza to również łączący je spójnik „lub” oznaczający alternatywę zwykłą, co w konsekwencji powoduje, że wystarczające jest wystąpienie w sprawie okoliczności odpowiadającej jednej z dwóch przesłanek wyboru. Prawna równorzędność wskazanych interesów polega na jednakowej ochronie, bez dominacji któregośkolwiek ze wspomnianych interesów. Wydając rozstrzygnięcie w granicach normy „uznaniowej”, organ podatkowy zobowiązany jest w sposób czytelny i umożliwiający kontrolę poszczególnych etapów rozumowania przedstawić wszystkie przesłanki faktyczne i interpretacyjne wnioskowania<sup>70</sup>. Konieczne jest zatem wskazanie wyraźnych kryteriów decyzyjnych (dóbr chronionych przez prawo), w tym zwłaszcza znajdujących oparcie w wartościach konstytucyjnych<sup>71</sup>. Dopiero bowiem

<sup>68</sup> J. Szczupakowski, *Stosowanie przepisów prawa...*, s. 310.

<sup>69</sup> Por. wyrok NSA z dnia 8 października 2002 r., I SA/Wr 1458/01, POP 2004, nr 3, s. 59, który stwierdził, iż: „organ podatkowy obowiązany jest nie tylko do ustalenia, czy zachodzą przesłanki wymienione w art. 67 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa [obecnie art. 67a § 1 o.p. –J.S.] (...), lecz także obowiązany jest do wyważenia interesu społecznego z indywidualnym interesem strony, gdyż zobowiązuje go do tego art. 2 Konstytucji RP w każdym przypadku, w którym w sprawie ma zastosowanie norma prawna uzależniająca załatwienie sprawy od tzw. uznania administracyjnego”. Moim zdaniem, pojęcie „interes publiczny”, o którym mowa w art. 67a § 1 o.p., nie jest tożsame z pojęciem „interesu społecznego”, znajdującego normatywne odzwierciedlenie w treści art. 2 Konstytucji RP. Interes publiczny został użyty jako przesłanka pozytywna, tzn. przemawiająca za udzieleniem ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, a nie jako przesłanka, brak której stanowi przeszkodę w jej zastosowaniu. Pojęcie „interesu publicznego” odnosi się zawsze do tej grupy interesów, która jest związana z państwem, natomiast „interes społeczny” ma inne odniesienie, gdyż dotyczy pewnych grup społecznych, których źródłem jest zróżnicowane pluralistycznie społeczeństwo, por. M. Jaśkowska, *Glosa do wyroku NSA z dnia 26 września 2002 r., III SA 659/01*, OSP 2003, nr 9, s. 481.

<sup>70</sup> Por. wyrok NSA z dnia 18 maja 2005 r., FSK 2211/04, CBOSA.

<sup>71</sup> Por. J. Orłowski, *Uzasadnienie decyzji w sprawie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego niebędącego pomocą publiczną* (w:) R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, s. 170 i n.; idem, *Stosowanie przepisów ordynacji podatkowej zawierających klauzule generalne a zasada praworządności* (w:) W. Bednarek, S. Pikulski (red.), *Prawne i administracyjne aspekty bezpieczeństwa osób i porządku publicznego w okresie transformacji ustrojowo-gospodarczej. Materiały konferencyjne* (Mierki, 26–27 października 2000 r.), Olsztyn 2000, s. 328–336.

ich należyta identyfikacja i ustalenie ich hierarchii na tle konkretnego stanu faktycznego pozwala na instancyjną kontrolę rozstrzygnięcia mającego charakter „uznaniowy”, odwołującego się do ocen<sup>72</sup>. W orzecznictwie i doktrynie prawnofinansowej<sup>73</sup> wskazuje się, że kontroli sądoadministracyjnej nie podlega norma „uznaniowa”<sup>74</sup>, lecz wyłącznie norma „pomocowa” i norma „generalna”.

Następstwem spełnienia normy „uznaniowej” jest powstanie skutku prawnego w postaci możliwości udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą<sup>75</sup>.

### 3

## RELACJA NORM PRAWNYCH TRIADY

Podkreślenia wymaga kwestia hierarchizacji powyższych norm prawnych triady, rozumianej jako nieprzypadkowe umiejscowienie tych norm w strukturze wewnętrznej przepisu art. 67a § 1 o.p. Oznacza to, że „instancja” danej normy, poza oczywistymi charakterystykami wynikającymi z przynależności do poszczególnego systemu prawnego, posiada także cechy dziedziczone z norm nadrzędnych. Najwyraźniej widać to na przykładzie

<sup>72</sup> Zob. T. Gizbert-Studnicki, *Konflikt dóbr i kolizja norm*, RPEiS 1989, nr 1, s. 7 i n.

<sup>73</sup> Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 stycznia 2004 r., III SA 432/03, LEX nr 136997 z glosą aprobowaną J. Orłowskiego, OSP 2005, nr 1, s. 14.

<sup>74</sup> Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 listopada 2008 r., III SA/Wa 1372/08, LEX nr 519443, w którym stwierdzono, iż: „kontrola nie podlega uznaniu samo w sobie (...) autonomicznym uprawnieniem organu podatkowego jest wybór celu i określenie faktycznych warunków zastosowania ulgi”.

<sup>75</sup> Naruszeniem prawa materialnego jest nieuwzględnienie hierarchii norm prawnych uregulowanych w treści art. 67a § 1 o.p. Jeżeli organ podatkowy *a priori* stosuje normę „generalną”, pomijając nadrzędność normy „pomocowej”, narusza art. 67b § 1 o.p., do którego art. 67a § 1 o.p. *expressis verbis* odsyła przed normą „generalną” (przesłankami „ważnego interesu podatnika” i „interesu publicznego”). Niedopuszczalne jest bowiem w przypadku podatnika prowadzącego działalność gospodarczą zastosowanie normy „generalnej”, a następnie normy „uznaniowej”, nie uwzględniając pierwszeństwa zastosowania normy „pomocowej”. Wydanie przez organ podatkowy w takim przypadku decyzji udzielającej ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą, wbrew przepisom prawa unijnego (norma „pomocowa”), mogłoby stanowić, w moim przekonaniu, rażące naruszenie prawa. Należy bowiem zauważyć, że kompetencję do przyznawania pomocy publicznej ma obecnie wyłącznie Komisja Europejska, a nie organ podatkowy danego państwa członkowskiego i tylko ona może wypowiadać się w tym zakresie w sposób wiążący.

normy „pomocowej”<sup>76</sup>. Norma „pomocowa” zawiera fundamentalne reguły, które umiejscowione są nie tylko w prawie polskim, ale przede wszystkim w nadrzędnych normach unijnych (zarówno o charakterze procesowym, jak i materialnym)<sup>77</sup>, jak np.: art. 107 ust. 1 TFUE (zakaz udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom), art. 108 ust. 3 TFUE (zasada notyfikowania Komisji Europejskiej każdego zamiaru udzielenia pomocy publicznej) oraz art. 107 ust. 2 i 3 TFUE (zasady dopuszczalności udzielania pomocy publicznej). Art. 67a § 1 o.p., wbrew dotychczasowej linii orzeczniczej i doktrynie, moim zdaniem, ustala nadrzędność stosowania normy „pomocowej”<sup>78</sup>.

## 4

### PODSUMOWANIE

Konkludując, stwierdzić należy, iż z treści art. 67a § 1 o.p. (przepisu centralnego), wynika triada materialnych norm prawnych, determinująca cały proces udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą, tj. norma „pomocowa”, norma „generalna” oraz norma „uznaniowa”. Niemożność udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w ramach normy „pomocowej” (warunki dopuszczalności pomocy publicznej), odsyłającej do norm uzupełniających art. 67b § 1 o.p. (przepisu modyfikującego), zwalnia organy podatkowe

<sup>76</sup> Zob. *Egzekwowanie prawa UE dotyczącego pomocy państwa przez sądy krajowe. Komunikat w sprawie egzekwowania prawa i inne ważne dokumenty. Przewodniki dotyczące polityki konkurencji*, Komisja Europejska, Luxemburg, Urząd Publikacji Unii Europejskiej 2010.

<sup>77</sup> Zob. W. Lachiewicz, *Materialne oraz proceduralne prawo pomocy publicznej*, LexPolonica, nr 470725.

<sup>78</sup> Kolejność rozpatrywania wniosku podatnika prowadzącego działalność gospodarczą w aspekcie zastosowania poszczególnych norm prawnych określonych w art. 67a § 1 o.p. nabiera w praktyce znaczenia. W sytuacji bowiem, gdy organ podatkowy w pierwszej kolejności rozpatrzy wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą (nawet negatywnie) pod kątem analizy wystąpienia przesłanek „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego” (normy „generalnej”), pomijając zasadę pierwszeństwa analizy dopuszczalności pomocy publicznej (normę „pomocową”), to stan faktyczny nie zostanie wyjaśniony w zakresie mającym zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Sam fakt omięcia przepisów unijnego prawa konkurencji, których odzwierciedleniem jest zastrzeżenie dla art. 67b o.p. (norma „pomocowa”) w treści przepisu art. 67a o.p. i bezpośrednie przejście do analizy przesłanek „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego” (normy „generalnej”) może w sytuacji udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przedsiębiorcy (przedwczesnego zastosowania normy „uznaniowej”) powodować kolizję norm prawnych (unijnych i krajowych), pomimo niedopuszczalności pomocy publicznej (niespełnienia normy „pomocowej”), a tym samym naruszenie zasady praworządności.

z obowiązku dokonania analizy spełnienia normy „generalnej” (przesłanki ważnego interesu podatnika i interesu publicznego) oraz normy „uznaniowej” (wybór alternatywnego rozstrzygnięcia sprawy)<sup>79</sup>. Organ podatkowy zobowiązany jest w takim przypadku wydać negatywną decyzję o charakterze związanym<sup>80</sup>. Możliwość przejścia do analizy spełnienia normy „generalnej”, a w jej ramach oceny zaistnienia przesłanek „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego” występuje dopiero wówczas, gdy jest to zgodne z normą „pomocową”. Z kolei niestwierdzenie w ogóle normy „generalnej” uniemożliwia przejście do dalszego etapu stosowania przepisu art. 67a § 1 o.p., tj. do normy „uznaniowej” i również zobowiązuje organ podatkowy do wydania negatywnej decyzji o charakterze związanym<sup>81</sup>. Zastosowanie normy „uznaniowej” wchodzi w grę dopiero wówczas, gdy spełniona zostanie norma „generalna”. W tym sensie norma „uznaniowa” rzeczywiście jest ograniczona normą „generalną”<sup>82</sup>. Organ podatkowy dopiero w takim przypadku wydaje decyzję „uznaniową” (pozytywną lub negatywną). W procesie udzielania ulg w s płacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą na podstawie art. 67a § 1 o.p.<sup>83</sup> pierwszeństwo w stosowaniu będzie miała norma „pomocowa”, następnie norma „generalna”, a dopiero na samym końcu norma „uznaniowa”. Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że organ podatkowy może udzielić ulgi w s płacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą na podstawie art. 67a § 1 o.p. w związku z art. 67b § 1 o.p. dopiero wówczas, gdy kumulatywnie spełniona zostanie powyższa triada norm prawnych, tj. norma „pomocowa”, norma „generalna” i norma „uznaniowa”. Wymóg jednak uwzględnienia w tym procesie wielu aspektów prawnych, ekonomicznych oraz społecznych, a także ocen

<sup>79</sup> Zob. wyroki WSA w Olsztynie: z dnia 14 lipca 2011 r., I SA/OI 332/11 oraz z dnia 29 sierpnia 2013 r., I SA/OI 113/13, CBOSA.

<sup>80</sup> Nie podzielam w tym względzie stanowiska WSA w Warszawie wyrażonego w wyroku z dnia 14 czerwca 2007 r., III SA/Wa 53/07, LEX nr 389345, że: „w każdym przypadku organ udzielający ulgi powinien stwierdzić, czy zostały spełnione przesłanki określone w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej, tj. ważny interes podatnika lub interes publiczny”.

<sup>81</sup> Por. M. Jaśkowska, *Glosa do wyroku...*, s. 481.

<sup>82</sup> Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 464.

<sup>83</sup> W przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą istnieje „nierozzerwalny związek normatywny” między art. 67a i art. 67b o.p., por. J. Szczupakowski, *Stosowanie przepisów prawa...*, s. 310. Organ podatkowy nie może udzielić ulgi w s płacie zobowiązań podatkowych podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą, o ile nie zachodzą łącznie przesłanki materialne i formalne określone w przepisach art. 67a i art. 67b o.p., por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 28 czerwca 2011 r., II FSK 234/10, LEX nr 1083063.

pozaprawnych, np. celowości, moralności, czy słuszności<sup>84</sup> powoduje, iż ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych są dla większości podatników prowadzących działalność gospodarczą po prostu nieosiągalne.

## BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2006.
- Anestis P., Mavroghenis S., Drakakakis S., *Rescue and Restructuring Aid. A Brief Assessment of the Principal Provisions of the Guidelines*, European State Aid Law Quarterly 2004, nr 1.
- Bartosiewicz J., *Pomoc publiczna jako brak formalny wniosku w sprawach ulg w spłacie zobowiązań podatkowych*, Prawo Pomocy Publicznej 2012, nr 3.
- Berghofer M., *The New De Minimis Regulation: Enlarging the Sword of Damocles*, European State Aid Law Quarterly 2007, nr 1.
- Błaszczyk A., *Pojęcie beneficjenta pomocy publicznej*, Prawo Pomocy Publicznej 2008, nr 3.
- Brolik J., *Postępowanie podatkowe w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z art. 67a § 1 ordynacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy 2012, nr 8.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007.
- Chudobski T., Werner A., *Pojęcie przedsiębiorstwa (undertaking) w wspólnotowym prawie pomocy publicznej*, Radca Prawny 2009, nr 1.
- Dauter B. (w:) S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 313.
- Dobaczewska A., *Sankcje w prawie pomocy publicznej*, Gdańskie Studia Prawnicze 2008, nr 1.
- Dowgier R., *System prawa finansowego* (w:) L. Etel (red.), *Prawo daninow*, t. 3, Warszawa 2010.
- Dudzik S., *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw publicznych w prawie Wspólnoty Europejskiej. Między neutralnością a zaangażowaniem*, Kraków 2002
- Egzekwowanie prawa UE dotyczącego pomocy państwa przez sądy krajowe. Komunikat w sprawie egzekwowania prawa i inne ważne dokumenty. Przewodniki dotyczące*

---

<sup>84</sup> Por. W. Grygorowicz, *Umorzenie zaległości podatkowych*, Glosa 1998, nr 7, s. 1.

- polityki konkurencji*, Komisja Europejska, Luxemburg, Urząd Publikacji Unii Europejskiej 2010
- Etel L. (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Etel L., *Kiedy przedsiębiorca może uzyskać ulgę w spłacie podatków?* Prawo i Podatki 2006, nr 2
- Etel L., *Korzystanie z pomocy publicznej w spłacie zobowiązań podatkowych*, PiP 2011, nr 3.
- Etel L., *Pomoc publiczna w ordynacji podatkowej*, *Finanse Publiczne* 2008, nr 11
- Etel L., *Tryb przyznawania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych a pomoc publiczna* (w:) R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009
- Etel L., *Udzielanie przedsiębiorcom ulg w spłacie podatków*, *Prawo i Podatki* 2007, nr 9.
- Evans A., *European Community Law of State Aid*, Oxford 1997.
- Fudalewski R., *Pomoc de minimis dla podmiotów w trudnej sytuacji*, *Prawo Pomocy Publicznej* 2007, nr 4.
- Gizbert-Studnicki T., *Konflikt dóbr i kolizja norm*, *RPEiS* 1989, nr 1.
- Glumińska-Pawlic J., *Windykacja pomocy publicznej udzielonej niezgodnie z zasadami Wspólnego Rynku przez samorządowe organy podatkowe na podstawie decyzji Komisji Europejskiej* (w:) G. Liszewski (red.), *Oplaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010.
- Grygorowicz W., *Umorzenie zaległości podatkowych*, *Glosa* 1998, nr 7.
- Jaśkowska M., *Glosa do wyroku NSA z dnia 26 września 2002r., III SA 659/01*, *OSP* 2003, nr 9.
- Królikowska-Olczak M., *Pomoc publiczna w prawie Unii Europejskiej*, *Studia Prawo Europejskie*, red. M. Seweryński, Z. Hajna, t. 6, Łódź 2002.
- Lachiewicz W., *Materialne oraz proceduralne prawo pomocy publicznej*, *LexPolonica* nr 470725.
- Łaszewski P., *Kolizja pomocy regionalnej i przesłanek udzielania ulg w myśl przepisów Ordynacji podatkowej*, *Prawo Pomocy Publicznej* 2008, nr 4.
- Łaszewski P., *Zasady udzielania pomocy regionalnej w świetle wyroków polskich sądów administracyjnych*, *Prawo Pomocy Publicznej* 2009, nr 5.
- Łyczek M., *Odmowa udzielenia ulgi podatkowej w kontekście przepisów dotyczących pomocy publicznej – komentarz do wyroku WSA w Krakowie*, *Prawo Pomocy Publicznej* 2009, nr 2.
- Łyczek M., *Przedsiębiorca w świetle przepisów o pomocy publicznej*, *Prawo Pomocy Publicznej* 2012, nr 1.

- Łyczek M., *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych udzielane przez gminy w kontekście nowych przepisów dotyczących pomocy publicznej*, Prawo Pomocy Publicznej 2007, nr 5.
- M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 3, Warszawa 1989.
- Marquardt P., *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców*, Warszawa 2007.
- Mincer M., *Pojęcie uznania administracyjnego*, PiP 1976, nr 3.
- Nykiel-Mateo A., *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009.
- Orłowski J., *Granice uznania administracyjnego w sprawach podatkowych* (w:) B. Sitek, G. Dammacco, J.J. Szczerbowski, A. Kowalska (red.), *Człowiek a tożsamość w procesie integracji Europy. Personalità e identità nel processo di integrazione Europea*, Olsztyn 2004.
- Orłowski J., *Przesłanki umorzenia zaległości podatkowych w ordynacji podatkowej*, Radca Prawny 2001, nr 4.
- Orłowski J., *Stosowanie przepisów ordynacji podatkowej zawierających klauzule generalne a zasada praworządności* (w:) W. Bednarek, S. Pikulski (red.), *Prawne i administracyjne aspekty bezpieczeństwa osób i porządku publicznego w okresie transformacji ustrojowo-gospodarczej. Materiały konferencyjne* (Mierki, 2000 r. 10.26-27.), Olsztyn 2000.
- Orłowski J., *Uzasadnienie decyzji w sprawie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego niebędącego pomocą publiczną* (w:) R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009.
- Orłowski J., *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym* (w:) B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Orłowski J., *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005.
- Pachucki M., *Kwalifikacja prawna wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych*, LEX ABC nr 86212.
- Pachucki M., *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych zakwalifikowanych jako pomoc publiczna*, LEX ABC nr 85306.
- Partyka J., *Udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną*, Prawo Pomocy Publicznej 2008, nr 2.
- Pełka P. (w:) P. Pełka, M. Stasiak, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Unii Europejskiej*, Warszawa 2002.
- Pomoc publiczna*, Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, Warszawa 2009.
- Pomorska A., *Kontrowersje wokół przesłanek umorzenia zaległości podatkowych* (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oriturus. Księga ku czci prof. W. Łączkowskiego*, Poznań 2003.
- Postuła I., Werner A., *Prawo pomocy publicznej*, Warszawa 2008.

- Radzikowska M., *Ulgi w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą*, Prawo Pomocy Publicznej 2008, nr 1.
- Rogoziński Z., Malinowski A., *Próby zastosowań cybernetyki a aparatura pojęciowa prawoznawstwa (schemat normy prawnej)*, PiP 1970, nr 1.
- Sidor P., *Pomoc publiczna w świetle znowelizowanych przepisów wspólnotowych i krajowych. Problemy podatkowe. Obowiązki beneficjenta*, Doradztwo Podatkowe 2007, nr 3.
- Stoczkiewicz M., *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw energetycznych w prawie Unii Europejskiej*, Warszawa 2011.
- Szczupakowski J., *Identyfikacja pomocy publicznej w projektach partnerstwa publiczno-prywatnego* (w:) J. Jabłońska-Bonca i J. Matuszewski (red.), *Krytyka Prawa. Niezależne studia nad prawem. Prywatyzacja władzy publicznej, publicyzacja sfery prywatnej*, t. 4, Warszawa 2012.
- Szczupakowski J., *Postępowanie w sprawie pomocy de minimis w formie rozłożenia na raty zaległości podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą* (w:) B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Procesowe prawo podatkowe*, Lublin 2013.
- Szczupakowski J., *Stosowanie przepisów prawa w zakresie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych a pomoc publiczna* (w:) A. Doczekalska (red.), *Z zagadnień współczesnego prawa polskiego*, t. 1, Warszawa 2011.
- Szpunar M., *Zasady zwrotu pomocy państwa w świetle ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*, Europejski Przegląd Sądowy 2007, nr 6.
- Szydło M., *Pomoc państwa na ratowanie i restrukturyzację przedsiębiorstw zagrożonych w prawie wspólnotowym*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2006, nr 2.
- Truska M., Machalski Ł., *Wybrane zagadnienia dotyczące podatkowej pomocy publicznej*, Prawo Pomocy Publicznej 2009, nr 6.
- Wróblewska E., *Odmowa udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w formie de minimis – glosa do wyroku WSA w Krakowie*, Prawo Pomocy Publicznej 2009, nr 4.
- Zajdler R., *Kontrola pomocy publicznej udzielanej przez państwa członkowskie Unii Europejskiej*, Glosa 2002, nr 2.