

Wybrane formy podatkowej pomocy państwa dla przedsiębiorstw

Michał Sosnowski*

Streszczenie: *Cel* – Podstawowym celem niniejszego artykułu jest dokonanie analizy wykorzystania *stricto* podatkowych form pomocy publicznej jako szczególnego rodzaju wsparcia w działalności gospodarczej przedsiębiorstw. *Metodologia badania* – Realizacja celu opracowania wymagała wykorzystania metod opisowo-statystycznych, a w szczególności analizy zmian wielkości bezwzględnych i względnych dotyczących kształtowania się poziomu podatkowych form pomocy publicznej dla przedsiębiorców w Polsce w latach 2004–2012. W tym celu omówione zostały istota, funkcje i poszczególne kategorie pomocy publicznej prowadzonej w ramach polityki ekonomicznej państwa. *Wynik* – Przeprowadzone badania sprowadzają się do ogólnej konstatacji, że zmiany regulacji prawnych wprowadziły ograniczenia dotyczące stosowania podatkowych form pomocy publicznej dla przedsiębiorców, co związane jest z członkostwem Polski w Unii Europejskiej, gdzie taki rodzaj wsparcia podmiotów gospodarczych uznawany jest za najmniej właściwy i zaleca się jego znaczące zredukowanie na rzecz innych form pomocy. *Oryginalność/Wartość* – Zasadniczą wartością tego artykułu jest dostarczenie aktualnej, syntetycznej wiedzy na temat funkcjonowania podatkowych form pomocy publicznej dla przedsiębiorców jako istotnego elementu działań państwa stymulujących ich aktywność w sferze gospodarczej. Stanowi to punkt odniesienia dla koncepcji roli państwa we współczesnej gospodarce i postępującej globalizacji procesów gospodarczych.

Słowa kluczowe: polityka fiskalna, interwencjonizm państwowy, pomoc publiczna, podatek

Wprowadzenie

Wpływ władzy publicznej na współczesną gospodarkę jest wielowymiarowy, a wykorzystywanie instrumentów o charakterze interwencjonistycznym w ramach prowadzonej przez nią polityki ekonomicznej jest powszechne i znaczne, wskutek czego w sposób istotny państwo determinuje zachowania przedsiębiorców. Problematyka interwencjonizmu państwowego, jego natężenia i skali w życiu gospodarczym od dawna wzbudzała szereg dyskusji i kontrowersji wśród ekonomistów, polityków oraz samych przedsiębiorców.

W teorii ekonomii nurt interwencjonistyczny zrodził się na przełomie XIX i XX w. wskutek natężenia występowania negatywnych zjawisk i problemów w sferze społeczno-gospodarczej¹. Miał być swoistym remedium dla wad ówczesnego kapitalizmu i sposobem optymalizacji dobrobytu. Jego celem było dążenie do osiągnięcia wyższego poziomu spr-

* dr Michał Sosnowski, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Ekonomii, Zarządzania i Turystyki w Jeleniej Górze, ul. Nowowiejska 3, 58-500 Jelenia Góra, e-mail: m.sosnowski@onet.eu.

¹ Rzeczony trend w pojmowaniu roli państwa w gospodarce zapoczątkował Arthur C. Pigou (1887–1959), jednak przełomem było dopiero opublikowanie dzieła Johna M. Keynesa (1883–1946) *Ogólna teoria zatrudnienia, procentu i pieniądza*.

wiedliwości społecznej, przy czym często podnoszonym argumentem za stosowaniem polityki bardziej aktywnego oddziaływania państwa na procesy gospodarcze jest występowanie tzw. niedoskonałości rynku.

Nadmierny wzrost interwencjonizmu państwowego i ekspansja sfery regulacji w gospodarce ogranicza indywidualną wolność gospodarczą, łącząc się zazwyczaj ze wzrostem obciążeń podatkowych na pokrycie rosnących wydatków publicznych. Zbyt wielka skala regulacji w gospodarce ogranicza konkurencję, co ma negatywny wpływ na efektywność ekonomiczną przedsiębiorstw, ich poziom konkurencyjności oraz siłę i dynamikę wzrostu gospodarczego danego państwa.

Zdaniem m.in. V. Tanzi i H.H. Zee polityka fiskalna państwa winna w równej mierze służyć zmniejszaniu niestabilności makroekonomicznej w krótkim okresie, jak i wzrostowi gospodarczemu w długim horyzoncie czasu, szczególnie poprzez zwiększanie stopnia neutralności ciężarów podatkowych, promocję akumulacji kapitału ludzkiego i redukcję nadmiernych dysproporcji dochodów. Ich badania wskazują jednak, że związek pomiędzy opodatkowaniem i wzrostem gospodarczym okazuje się znacznie słabszy, niż można by oczekiwać na podstawie teorii. Wyraźnie zauważalny jest jedynie negatywny wpływ częstych zmian systemu podatkowego, który skutkuje wzrostem niepewności warunków inwestowania, tym samym je ograniczając (Tanzi, Zee 1997). Dlatego też nie brakuje ekonomistów kontestujących wyższość stosowania instrumentarium przynależnego władzy państwowej nad działaniem sił rynkowych (Balcerowicz 2004a: 44 i n., 2004b: 54).

Bez wątpienia interwencja państwa w procesy gospodarcze może zarówno pozytywnie wpływać na określone procesy w niej zachodzące, np. podnosić poziom konkurencyjności krajowych wytwórców, jak również – poprzez zakłócanie funkcjonowania sił mechanizmu rynkowego – powodować nadmierne wspieranie i wzmacnianie pewnych, wybranych arbitralnie segmentów gospodarki bądź grup przedsiębiorców, czego częstym skutkiem jest ich nieuprawniona przewaga konkurencyjna. Dlatego też istotne jest monitorowanie tej sfery aktywności państwa w gospodarce i badanie jej celowości i efektywności.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest problematyka związana z pewną postacią interwencjonizmu państwowego, jakim jest pomoc publiczna, oraz analiza jej znaczenia i wielkości w aspekcie *stricte* podatkowym.

1. Pomoc publiczna – istota i cele

Jednym z instrumentów oddziaływania państwa na procesy gospodarcze jest pomoc publiczna (pomoc państwa). Zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej za pomoc publiczną uznaje się pomoc udzielaną przez państwo członkowskie lub ze źródeł państwowych, w jakiegokolwiek formie, która narusza lub grozi naruszeniem konkurencji przez uprzywilejowanie niektórych przedsiębiorstw lub produkcji niektórych wyrobów, w zakresie, w jakim wpływa ona negatywnie na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi.

Można zatem stwierdzić, że pomocą publiczną jest przysporzenie, bezpośrednio lub pośrednio, korzyści finansowych określonym przedsiębiorcom, w konsekwencji czego zostają oni uprzywilejowani w stosunku do konkurentów. Dokonywane jest to poprzez wydatkowanie na rzecz przedsiębiorców lub za nich środków publicznych lub pomniejszanie świadczeń należnych od nich na rzecz sektora finansów publicznych.

Co do zasady, pomoc państwa jest zabroniona, jednakże zakaz ten nie jest bezwzględny. W praktyce, co jest dopuszczalne i zgodne z regułami wolnego rynku, pozostaje w sferze oceny i decyzji Komisji Europejskiej. Prawo unijne (Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej: art. 107–109) określa zasady i warunki dopuszczalności pomocy, zaś prawo krajowe reguluje tylko sprawy proceduralne (techniczne). Każdy zamiar udzielenia indywidualnej pomocy publicznej podlega procedurze zgłoszenia (notyfikacji)².

Komisja Europejska w dokumentach dotyczących perspektywy finansowej 2007–2013 w sposób wyraźny podkreśla konieczność zagwarantowania zgodności udzielanego wsparcia ze środków unijnych z regulacjami o pomocy publicznej, bowiem środki te są częścią dochodu budżetu państwa.

Niezbędne jest tu opracowanie adekwatnych programów pomocowych, aby tę zgodność zapewnić, bowiem gdy beneficjent środków pochodzących z funduszy unijnych prowadzi działalność gospodarczą i spełnione są pozostałe przesłanki art. 107 ust. 1 TFUE (korzyść, selektywność, groźba zakłócenia lub zakłócenie konkurencji oraz wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi UE), środki te stanowią pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

Poza tym obowiązuje również zasada pomocy *de minimis*, która mówi, że jeżeli w ramach programów pomocy skumulowana pomoc publiczna za ostatnie 3 kolejne lata podatkowe razem z wnioskowaną pomocą nie przekroczy równowartości 200 tys. euro lub 100 tys. euro w sektorze transportu drogowego, w myśl art. 107 TFUE nie musi być notyfikowana i podlegać kontroli Komisji Europejskiej, bez względu na formę i jej cel. Uwzględnia się wszelką pomoc *de minimis* otrzymaną przez danego przedsiębiorcę, niezależnie od jej źródła i przeznaczenia. Wprawdzie powyższa zasada jest niezależna od wielkości przedsiębiorstwa, jednakże w założeniu zasadniczo odnosi się do małych i średnich przedsiębiorstw.

Zgodnie z przepisami unijnymi pomoc w wysokości 200 tys. euro nie wpływa na handel między państwami członkowskimi i/lub nie zakłóca, ani nie grozi zakłóceniem konkurencji. Z drugiej jednak strony istnieją pewne ograniczenia w udzielaniu pomocy *de minimis*. Po pierwsze, nie może jej otrzymać przedsiębiorca znajdujący się w trudnej sytuacji ekonomicznej, po drugie, pomoc musi być transparentna, tzn. musi istnieć możliwość obliczenia *ex ante* ekwiwalentu dotacji brutto (EDB³) bez potrzeby przeprowadzania oceny ryzyka.

Należy też zauważyć, że od połowy roku 2012 na podstawie rozporządzenia Komisji Europejskiej do pomocy *de minimis* przyznawanej przedsiębiorstwom wykonującym usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym (Rozporządzenie Komisji Europejskiej nr 360/2012 z 25 kwietnia 2012) udzielać można pomocy *de minimis* stanowiącej rekompensatę za świadczenie usług w ogólnym interesie gospodarczym. Limit tego rodzaju pomocy wynosi 500 tys. euro w ciągu 3 lat podatkowych i związany jest ściśle z usługami świadczonymi

² Zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE państwo członkowskie jest zobligowane do poinformowania Komisji Europejskiej o wszelkich planach udzielenia pomocy publicznej i nie może jej świadczyć do chwili wydania przez Komisję ostatecznej decyzji o zgodności tych planów z zasadami funkcjonującymi we Wspólnocie. Z tego obowiązku zwolnione są projekty pomocy publicznej objęte tzw. wyłączeniami grupowymi oraz pomoc *de minimis*. Zasady notyfikacji pomocy publicznej zostały zawarte m.in. w Rozporządzeniu Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającym szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz. Urz. L 83, 27.03.1999). W przypadku pomocy publicznej przyznanej niezgodnie z warunkami dopuszczalności, jak i pomocy wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, beneficjent pomocy jest zobowiązany do zwrotu kwoty stanowiącej równowartość udzielonej pomocy wraz z odsetkami za zwłokę.

³ Ekwiwalent dotacji brutto (EDB) to kwota pomocy, jaką otrzymałby beneficjent pomocy lub podmiot ubiegający się o pomoc, gdyby otrzymał pomoc w formie dotacji, niepomniejszoną o podatek dochodowy.

w ogólnym interesie gospodarczym. Zgodnie z rozporządzeniem pomoc tę można łączyć z innymi rodzajami pomocy *de minimis* do pułapu 500 tys. euro w ciągu 3 lat podatkowych.

Podstawowym zadaniem pomocy publicznej jest wspieranie przedsiębiorczości, ograniczanie bezrobocia, aktywizacja zachowań prorozwojowych, proeksportowych i proekologicznych, jak również pomoc w realizacji szeregu programów, których celem jest restrukturyzacja określonych segmentów w gospodarce. Z tego też powodu można wyróżnić pomoc publiczną o charakterze defensywnym i ofensywnym. Zadaniem tej pierwszej jest łagodzenie skutków związanych z procesem przemian społeczno-gospodarczych, zaś celem drugiego rodzaju pomocy publicznej jest wspieranie i akceleracja zmian strukturalnych, szczególnie w sektorach uznawanych za najbardziej przyszłościowe. Oczywiście z punktu widzenia rozwoju danego państwa o wiele bardziej korzystną jawi się pomoc ofensywna, co oczywiście nie umniejsza znaczenia pomocy defensywnej (Jużwicka 2003: 318).

Cechą pomocy publicznej, odróżniającą ją od innych państwowych działań regulacyjnych czy interwencyjnych, jest jej selektywny charakter w odniesieniu do poszczególnych podmiotów czy sektorów gospodarczych. Zatem pomoc ta musi mieć konsekwencje selektywne, a nie ogólne. Ten warunek odróżnia – oddziałujące na wszystkie przedsiębiorstwa – środki polityki gospodarczej o charakterze ogólnym, które nie są pomocą publiczną, od środków, których celem jest wpływanie na warunki działania poszczególnych podmiotów gospodarczych czy sektorów (Czerwińska 2000).

Wyróżnia się trzy podstawowe kategorie pomocy publicznej, a mianowicie: pomoc horyzontalną, pomoc regionalną oraz pomoc sektorową.

Pomoc horyzontalna kierowana jest do wszystkich przedsiębiorców, bez względu na miejsce czy sektor prowadzenia działalności. Przeznaczona jest dla małych i średnich przedsiębiorstw (MSP), eksporterów, restrukturyzację, prywatyzację i relacje z sektorem publicznym, zadania badawczo-rozwojowe, pomoc doraźną i restrukturyzację, inwestorów, szkolenia oraz rehabilitację i zatrudnianie osób niepełnosprawnych, a także ochronę środowiska oraz oszczędność energii. Pomoc ta, bez względu na to, czy stanowi pomoc indywidualną, czy pomoc udzielaną na podstawie programu pomocowego, zwolniona jest z obowiązku notyfikacji Komisji Europejskiej.

Natomiast pomoc regionalna z założenia ma być wsparciem dla najuboższych regionów krajów Unii Europejskiej, które charakteryzują się poziomem PKB na mieszkańca niższym niż 75% średniego poziomu PKB na mieszkańca Unii Europejskiej, co oznacza, że obecnie owa pomoc może objąć potencjalnie obszar całej Polski. Jest ona dozwolona pod warunkiem, że stanowi element polityki regionalnej. Jej zastosowanie musi być ograniczone w czasie oraz poparte przesłankami natury społeczno-ekonomicznej, a poziom winien być stopniowo redukowany. Nie może ona przekraczać dopuszczalnych maksymalnych wielkości określonych dla pomocy inwestycyjnej (pomoc na nowe inwestycje lub na tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nowymi inwestycjami), pomocy dla nowo powstałych małych przedsiębiorstw, czy dla dużych projektów inwestycyjnych, jak również powinna przewidywać partycypację w niej poszczególnych sektorów gospodarki⁴.

⁴ W myśl przepisów wspólnotowych dotyczących pomocy publicznej nie jest dozwolone udzielanie pomocy regionalnej w sektorze hutnictwa żelaza i stali, włókien syntetycznych, górnictwa węgla, rybołówstwa oraz rolnictwa związanego z pierwotną produkcją ściśle określonych wyrobów. Podstawą zakazu udzielania pomocy regionalnej w tych sektorach jest to, że udzielanie pomocy przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w tych branżach wpływa szczególnie negatywnie na warunki konkurencji na unijnym rynku.

Z kolei zadaniem pomocy sektorowej jest wspieranie działań służących przekształceniom strukturalnym sektorów gospodarki będących w trudnej sytuacji ekonomicznej. Jest ona przyznawana wyłącznie przedsiębiorcom z konkretnego sektora gospodarczego (np. z sektora transportu), jak również w sektorach wrażliwych: przemysł węglowy, hutnictwo żelaza i stali, przemysł stoczniowy. Do pomocy publicznej udzielanej w tych sektorach, z uwagi na ich specyficzny charakter i problemy dotyczące np. nadwyżki mocy produkcyjnych, kapitałochłonnego charakteru inwestycji, stosuje się często odmienne, bardziej restrykcyjne zasady udzielania pomocy publicznej niż zasady ogólne.

2. Podatkowy wymiar pomocy publicznej

Podatkowe formy pomocy publicznej stanowią pewien niezbędny, inherentny element polityki fiskalnej państwa, bowiem poza ulgami i zwolnieniami będącymi elementami konstrukcji podatku i uwzględnianymi w procesie naliczania określonego ciężaru podatkowego mamy tu do czynienia ze swoistymi ulgami i zwolnieniami w zapłacie podatku, które mają zupełnie inny charakter.

Owe preferencje nie są elementami konstrukcji żadnych podatków *sensu stricto*, a stanowią instytucje ogólnego prawa podatkowego i potencjalnie dotyczą wszystkich podatków (Nykiel 2003: 96, 97), a coraz częściej tzw. parapodatków.

Ułgi w zapłacie podatku znajdują zastosowanie już po obliczeniu rozmiarów tego świadczenia i stanowią ułatwienia w zapłacie nieprowadzące do zmniejszenia kwoty uiszczanego podatku (np. odroczenie terminu płatności, rozłożenie płatności na raty, prolongata zapłaty podatku) (Ustawa z 29 sierpnia 1997: art. 22 § 1), zmniejszenia kwoty uiszczanego podatku oraz zwolnienia z zapłaty podatku niektórych grup podatników. Rzeczono ulgi są z reguły udzielane w sposób uznaniowy (fakultatywny) „(...) w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników” poprzez wydanie decyzji administracyjnej.

Natomiast zaniechanie (w całości lub w części) poboru podatków następuje w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych, przy jednoczesnym określeniu rodzaju podatku, okresu, w którym następuje zaniechanie, oraz grupy podatników, których to zaniechanie dotyczy (Ibidem: art. 48 § 1). Poza tym – również w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym – organ podatkowy, na wniosek podatnika, może umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną (Ibidem: art. 67a § 1 oraz art. 67b § 1).

System monitorowania pomocy publicznej w Polsce opiera się, zgodnie z wytycznymi Komisji Europejskiej, na klasyfikacji form pomocy, która dzieli je na cztery grupy pomocy publicznej, tj. grupa A – dotacje i subsydia podatkowe, grupa B – subsydia kapitałowo-inwestycyjne, grupa C – tzw. miękkie kredytowanie) oraz grupa D – poręczenia i gwarancje kredytowe (zob. tabela 1).

Tabela 1

Formy pomocy publicznej

Grupa	Podgrupa	Forma pomocy
Grupa A dotacje i ulgi podatkowe	A1	dotacje
		dopłaty do oprocentowania kredytów bankowych (bezpośrednio dla przedsiębiorców)
		inne wydatki związane z funkcjonowaniem jednostek budżetowych lub realizacją ich zadań statutowych
		refundacje
		rekompensaty
		zwolnienie z podatku
		odliczenie od podatku
		obniżka lub zmniejszenie, powodujące obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku
		obniżenie wysokości opłaty
		zwolnienie z opłaty
	A2	zaniechanie poboru podatku
		zaniechanie poboru opłaty
		umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami
		umorzenie odsetek od zaległości podatkowej
		umorzenie opłaty i odsetek za zwłokę z tytułu opłaty (składki, wpłaty)
		umorzenie kar
		oddanie do korzystania mienia będącego własnością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego i ich związków na warunkach korzystniejszych dla przedsiębiorcy od oferowanych na rynku
		zbycie mienia będącego własnością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego i ich związków na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku
		umorzenie kosztów egzekucyjnych
		umorzenie kosztów procesu sądowego
Grupa B subsydia kapita- lowo-inwestycyjne	B1	wniesienie kapitału do spółki
	B2	konwersja wierzytelności na akcje lub udziały
		pożyczki, kredyty preferencyjne
	C1	dopłaty do oprocentowania kredytów bankowych (dla banków)
		pożyczki warunkowo umorzone
	Grupa C tzw. miękkie kredytowanie	C2
odroczenie lub rozłożenie na raty płatności opłaty (składki, wpłaty), zaległej opłaty (składki, wpłaty) lub zaległej opłaty (składki, wpłaty) wraz z odsetkami		
odroczenie lub rozłożenie na raty płatności kary		
odroczenie lub rozłożenie na raty kosztów egzekucyjnych		
odroczenie lub rozłożenie na raty odsetek		
odroczenie lub rozłożenie na raty kosztów procesu sądowego		
Grupa D poręczenia i gwarancje	D1	poręczenia i gwarancje
Grupa E inne		

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (www.uokik.gov.pl).

Ponadto, z uwagi na brak możliwości przyporządkowania niektórych form pomocy publicznej do jednej z przywołanych grup, stworzono grupę E – inne. W ramach każdej z tych grup można wyszczególnić pomoc czynną, w postaci wydatków z budżetu i innych funduszy publicznych (oznaczoną cyfrą 1), oraz bierną, w postaci „uszczerpień” wpływów do budżetu i parabudżetów (oznaczoną cyfrą 2) (Postuła, Werner 2008).

Będące w zainteresowaniu niniejszego opracowania podatkowe formy pomocy publicznej zostały zakwalifikowane do grupy A2 oraz grupy C2, zatem stanowią bierną formę pomocy publicznej. Ten aspekt pomocy publicznej w działalności gospodarczej przedsiębiorstw przejawia się w przydzielaniu przez władze publiczne różnego rodzaju subsydiów podatkowych oraz w formach tzw. miękkiego kredytowania. Do grupy A2 zalicza się: zwolnienie z podatku, odliczenie od podatku, obniżkę lub zmniejszenie powodujące obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, obniżenie wysokości opłaty, zwolnienie z opłaty, zaniechanie poboru podatku, zaniechanie poboru opłaty, umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami, umorzenie odsetek od zaległości podatkowej, umorzenie opłaty i odsetek z tytułu opłaty (składki, wpłaty), umorzenie kar, oddanie do korzystania mienia będącego własnością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego i ich związków na warunkach korzystniejszych dla przedsiębiorcy od oferowanych na rynku oraz zbycie mienia będącego własnością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego i ich związków na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku, umorzenie kosztów egzekucyjnych, umorzenie kosztów procesu sądowego oraz jednorazową amortyzację. Natomiast grupa C2 obejmuje: odroczenie lub rozłożenie na raty płatności podatku albo zaległości podatkowej wraz z odsetkami, odroczenie lub rozłożenie na raty płatności opłaty (składki, wpłaty), odroczenie lub rozłożenie na raty płatności kary, rozłożenie na raty odsetek oraz rozłożenie na raty kosztów egzekucyjnych (Rozporządzenie Rady Ministrów z 21 grudnia 2010).

Za Z. Fedorowiczem należy z pełnym przekonaniem stwierdzić, że pozostawienie pewnej swobody w przepisach podatkowych w zakresie wykorzystywania ulg i zwolnień typu uznaniowego (zindywidualizowanego) nadaje systemowi podatkowemu pewnej elastyczności, która jest niezbędna w przypadkach indywidualnych i o szczególnym charakterze (Fedorowicz 1998: 120). Jest to istotne zwłaszcza na gruncie realizacji społecznych celów polityki państwa, którego zadaniem jest ochrona interesu podatników znajdujących się w trudnych warunkach materialnych na skutek zdarzeń losowych (np. katastrofy naturalne) etc. Jednoznaczne sprecyzowanie i ściśle zdefiniowanie terminów „ważny interes podatnika” czy „ważny interes publiczny” jest trudne, a wręcz niemożliwe przy pomocy stosownych zapisów w prawie, bez czynienia go nazbyt skomplikowanym. Pozostawia się więc ocenę takich przypadków, zasługujących na zastosowanie tego rodzaju ulg i zwolnień podatkowych, samym urzędnikom skarbowym. Wymaga to jednak, by aparat skarbowy był godny zaufania i niepodatny na korupcję, gdyż nadmierna uznaniowość może doprowadzić do wypaczeń i nadużywania takich instrumentów w sytuacjach nieuzasadnionych, mając za cel poprawę sytuacji ekonomicznej podmiotów nieuprawnionych do takiej pomocy. Zapobiegać i przeciwdziałać temu ma m.in. publikowanie wykazu osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłaty prolongacyjne w kwocie przewyższającej 5000 zł. Z początkiem 2010 r. wykaz podmiotów, którym umorzono zaległości podatkowe, ogłaszany jest przez dyrektorów izb skarbowych właściwych miejscowo dla danego podatnika w terminie 60 dni od ostatniego dnia kwartału, w którym umorzenia przekraczają kwotę 5 tys. zł. (Rozporządzenie Ministra Finansów z 2 lutego 2010). W poprzednim stanie prawnym to Minister Finansów ogłaszał wykaz w terminie 3 miesięcy od dnia wydania decyzji umorze-

niowej. Istotną dla podatników zmianą jest też to, że podaniu do publicznej wiadomości podlega kwota umorzona przez ten sam organ podatkowy. Nie dopuszcza się więc sumowania umorzeń udzielonych jednemu podmiotowi przez różne organy podatkowe.

Bardzo ważnym przykładem podatkowego wymiaru pomocy publicznej, a jednocześnie istotnym instrumentem polityki ekonomicznej, są również specjalne strefy ekonomiczne (SSE)⁵ działające na mocy ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych (Ustawa z 20 października 1994). Idea ich stworzenia sprowadzała się do kształtowania, na ściśle określonym obszarze, szczególnie korzystnych warunków prowadzenia działalności gospodarczej w porównaniu z resztą kraju. Główny magnes przyciągający inwestorów, który przyczyniał się do rozwoju pożądaných ekonomicznie i społecznie dziedzin działalności gospodarczej, rozwoju nowoczesnych technologii, stanowiły przyznawane pierwotnie preferencje podatkowe, a zwłaszcza całkowite zwolnienie z podatku dochodowego przez okres 10 lat (tj. w okresie równym połowie okresu, na jaki ustanowiona została strefa) i połowa jego wymiaru w kolejnych 10 latach.

Zgodnie z prawem Unii Europejskiej i w wyniku negocjacji przedakcesyjnych zakres tej pomocy został znacząco zredukowany, zaś o udzielaniu pomocy publicznej polskim przedsiębiorcom decyduje Komisja Europejska. Inwestorzy działający w SSE na podstawie zezwolenia mogą skorzystać z pomocy publicznej, której podstawowe dostępne formy to pomoc regionalna na wspieranie nowych inwestycji oraz pomoc regionalna na tworzenie nowych miejsc pracy. SSE oferują obecnie zwolnienia podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych i w podatku dochodowym od osób fizycznych, a dopuszczalna wielkość pomocy zależy od regionu, w którym położona jest dana strefa, zgodnie z mapą pomocy regionalnej na lata 2007–2013. Określa ona maksymalny limit intensywności pomocy publicznej (wyrażony procentowo udział dostępnej dla danego podmiotu pomocy publicznej w poniesionych przez ten podmiot wydatkach kwalifikujących się do objęcia pomocą). Jeżeli limit ten wynosi np. 50% kosztów inwestycji, oznacza to, że w sytuacji zainwestowania np. 100 mln zł zwolnienie podatkowe będzie mogło wynieść maksymalnie 50 mln zł. Z tego zwolnienia można korzystać tak długo, aż wyczerpie się limit zwolnienia podatkowego, jednak nie dłużej niż do końca okresu funkcjonowania danej SSE. Na mocy 14 rozporządzeń Rady Ministrów przyjętych w dniu 23 lipca 2013 r. może to być nawet do 31 grudnia 2026 r. Dzięki jeszcze 13-letniej perspektywie działania stref tworzy się realna szansa na pełne wykorzystanie limitu powierzchni SSE w Polsce, czyli 20 tys. ha. Wydłużenie funkcjonowania SSE nie stoi w sprzeczności z prawem UE, ponieważ zasady udzielania pomocy publicznej w strefach są zgodne z regulacjami wspólnotowymi. Modyfikacje zasad dokonywane przez KE w kolejnych okresach programowania wprowadzane są do prawa krajowego i obowiązują przedsiębiorców, którzy uzyskują wsparcie po dniu ich wejścia w życie.

Analiza danych zawartych w tabeli 2 wskazuje, że po 2004 r. ogólna wartość pomocy publicznej wykazywała tendencję wzrostową aż do 2010 r., przede wszystkim w związku z uruchamianiem projektów współfinansowanych z funduszy unijnych. Natomiast od 2011 r. odnotowuje się spadek wartości pomocy i jej udziału w wartości PKB. Spadek pomocy w 2011 r. w porównaniu z poprzednim okresem wynika przede wszystkim z mniejszej wartości pomocy udzielonej w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej współfinansowanej ze środków unijnych oraz z mniejszej wartości pomocy udzielonej przez Prezesa Narodowego

⁵ W Polsce działa 14 specjalnych stref ekonomicznych. Łączny obszar stref to ok. 15,6 tys. ha. Wg stanu na 31.12.2012 r. wartość nakładów inwestycyjnych w strefach wyniosła niemal 84 mld zł, zaś liczba nowo powstałych miejsc pracy wynosi prawie 250 tys.

Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej z Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko (dotyczy to 2012 r.). W latach 2004–2012 ogólna wartość pomocy publicznej wzrosła o 24,5%, zaś w latach 2008–2012 zmiana ta wyniosła *in plus* 41,7%.

Tabela 2

Przeznaczenie podatkowych form pomocy publicznej w Polsce w latach 2004–2012

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Łącznie w latach 2004–2012
wartość w mln zł										
Grupa A2	4412,7	649,4	855,7	1102,1	2042,1	2418,2	2949,4	2098,2	1933,7	18461,50
Grupa C2	46,6	18,2	9,2	0,3	224,9	0,3	0,2	3,8	0,1	303,60
Ogólna wartość pomocy publicznej	16400,6	4795,1	5875,6	6549,5	14383,1	19173,4	24087,3	21469,3	20379,1	133113,0
udział %										
Grupa A2	26,91	13,54	14,56	16,83	14,20	12,61	12,24	9,77	9,49	13,87
Grupa C2	0,28	0,38	0,16	0,00	1,56	0,0016	0,0008	0,0177	0,0005	0,2281
Ogólna wartość pomocy publicznej	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Udział pomocy publicznej w PKB (w %)	1,9	0,5	0,6	0,6	1,13	1,43	1,7	1,41	1,28	1,20

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (www.uokik.gov.pl).

W latach 2004–2012 wartość subsydiów podatkowych (grupa A2) oraz tzw. miękkiego kredytowania (grupa C2) stanowiła łącznie za ten okres odpowiednio 13,9% i 0,2% całkowitej pomocy publicznej udzielonej w tym czasie. Obserwuje się tu jednak istotną zmianę. Mianowicie w 2004 r. udziały te dla grupy A2 stanowiły odpowiednio 46,6% łącznej pomocy, a w roku 2012 – 9,49%, co oznacza spadek o 28,23 pkt proc. (tj. 60-proc. zmianę względną). Również udział pomocy w grupie C2 w wartości całkowitej pomocy publicznej charakteryzował się spadkiem: z 0,28% w 2004 r. do zaledwie 0,0005% w 2012 r. (zmiana względna o 99,8%). W latach 2004–2012 nastąpiło także zmniejszenie wartości pomocy w grupie A2 o 56,2% oraz w grupie C2 o 99,8%. W ostatnim okresie najczęściej podatkowej pomocy publicznej przyznaje się z tytułu zwolnień z podatku oraz obniżki lub zmniejszenia powodującego obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Najmniej zaś z tytułu odroczenia terminu płatności podatku.

Z kolei dokonując analizy danych zawartych w tabeli 3 dotyczących pomocy publicznej *de minimis* w latach 2008–2012 można również zaobserwować wzrost, który wyniósł w tym okresie aż 273%, przy czym maksimum nastąpiło w 2011 r. Także udział tej pomocy w PKB systematycznie wzrastał, osiągając poziom 0,27% (zmiana w badanym okresie wyniosła 0,18 pkt proc., co oznacza dwukrotny wzrost tej relacji).

Tabela 3Przeznaczenie podatkowych form pomocy publicznej *de minimis* w Polsce w latach 2008–2012

	2008	2009	2010	2011	2012	Łącznie w latach 2008–2012
	wartość w mln zł					
Grupa A2	251,0	343,3	313,8	385,5	239,5	1533,1
Grupa C2	29,1	48,6	45,9	31,0	65,1	219,7
Ogólna wartość pomocy publicznej <i>de minimis</i>	1159,5	970,3	3335,2	3446,6	4329,5	13241,1
	udział %					
Grupa A2	21,65	35,38	9,41	11,18	5,53	0,12
Grupa C2	2,51	5,01	1,38	0,90	1,50	0,016
Ogólna wartość pomocy publicznej <i>de minimis</i>	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Udział pomocy publicznej <i>de minimis</i> w PKB (w %)	0,09	0,07	0,24	0,23	0,27	019

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (www.uokik.gov.pl).

W latach 2008–2012 w ramach pomocy *de minimis* wartość subsydiów podatkowych (grupa A2) oraz tzw. miękkiego kredytowania (grupa C2) stanowiła łącznie za ten okres odpowiednio 0,12% i 0,016% całkowitej pomocy publicznej *de minimis* udzielonej w tym czasie. Warto zauważyć, że wraz ze wzrostem kwotowym tej pomocy udziały grupy A2 i C2 w ogólnej wartości pomocy *de minimis* konsekwentnie malały w badanym okresie. Udział pomocy w ramach grupy A2 zmalał o 16,1 pkt proc. (tj. niemal 75%), natomiast w ramach grupy C2 o 1 pkt proc. (tj. 40%).

Należy podkreślić, że Unia Europejska pomoc publiczną w formie ulg i zwolnień z podatku uznaje za jedną z najbardziej szkodliwych, a Komisja Europejska od dawna sygnalizowała, że od 2011 r. tego rodzaju preferencje podatkowe powinny zostać całkowicie wyeliminowane, choć żadnej dyrektywy w tej sprawie jeszcze nie ma. Już wiosną 2001 r. w Sztokholmie postanowiono, że państwa członkowskie UE powinny zostać zobowiązane do zmniejszenia udziału pomocy publicznej w PKB danego kraju (z 1,1% PKB do 0,9% w roku 2003 i 0,7% w roku 2005), a także przeorientowania tej pomocy na cele horyzontalne oraz jej ściślejszej kontroli. Jeżeli chodzi o Polskę, to jedynie w latach 2005–2007 udział całkowitej pomocy publicznej w PKB kształtował się poniżej wartości 0,7% PKB, a począwszy od roku 2008 mamy do czynienia ponownie ze wzrostem tego wskaźnika.

Uwagi końcowe

Adekwatnie adresowana pomoc publiczna może odgrywać bardzo istotną rolę w warunkach wzrostu konkurencji na rynkach międzynarodowych, który wymaga od polskich przedsiębiorstw poprawy efektywności ekonomicznej i sprawności ich działania. W tym kontekście podlegająca ściślejszej kontroli i wykorzystywana zgodnie z przeznaczeniem pomoc publiczna o charakterze podatkowym powinna służyć określonym sektorom, regionom czy podmiotom dla osiągnięcia zamierzonych celów społeczno-gospodarczych, takich jak: rozwój małych i średnich przedsiębiorstw, zmniejszanie dysproporcji ekonomicznych (gospodarczych) pomiędzy regionami kraju, stabilizowanie rynku w tzw. sektorach wrażliwych gospodarki (podatnych na wahania cyklu koniunkturalnego) oraz przekształcenia strukturalne w sektorach „trudnych” bądź zapóźnionych technologicznie. Trzeba jednak przestrzegać

powszechnie obowiązujących zasad, aby ułatwiając przezwyciężenie barier występujących w działalności podmiotów gospodarczych i stymulując wzrost gospodarczy, nie powodować jednocześnie zachwiania warunków konkurencji na rynku.

Wprowadzenie w Polsce regulacji określających zasady dopuszczalności pomocy publicznej zbiegło się ze sformułowaniem, mających zastosowanie w przyszłości, unijnych zasad redukcji pomocy publicznej i miało na celu nie tylko ułatwienie integracji Polski z Unią Europejską, ale też skumulowanie środków publicznych w tych regionach, które zmagają się z problemami społeczno-ekonomicznymi.

Doświadczenie w stosowaniu w Polsce pomocy publicznej, szczególnie w jej formie podatkowej, jako instrumentu polityki ekonomicznej, a zarazem interwencjonizmu państwa w gospodarce, wskazuje, że ta forma pomocy nie zawsze trafia do tych przedsiębiorców, którzy jej najbardziej potrzebują. Skutkuje to często nieuprawnionym uprzywilejowaniem określonych grup przedsiębiorców i zdobyciu przez nich nieuzasadnionej z ekonomicznego punktu widzenia przewagi konkurencyjnej. Należy jednak żywić nadzieję, iż z czasem intencje władzy publicznej znajdą odzwierciedlenie w optymalnym sposobie realizacji pomocy publicznej, tak by była ona racjonalna i efektywna. Remedium na niedoskonałości analizowanych rozwiązań mógłby okazać się system podatkowy, w którym zastosowano by transparentne i relatywnie proste rozwiązania, mające w większym stopniu charakter horyzontalny niż selektywny, co eliminowałoby negatywne skutki arbitralnych wyborów władzy publicznej w sferze gospodarczej, a tym samym gwarantowałoby zachowanie reguł konkurencji rynkowej i równego traktowania wszystkich podmiotów bez pozbawiania ich możliwości uzyskania wsparcia ze strony państwa.

Literatura

- Balcerowicz L. (2004a), *Koszty regulacji*, Wprost^o nr 19.
- Balcerowicz L. (2004b), *Dylematy regulacji*, „Wprost^o” nr 17.
- Czerwińska E. (2000), *Pomoc publiczna dla przedsiębiorstw a konieczność dostosowania prawa polskiego do prawa Unii Europejskiej*, Biuro Studiów i Ekspertyz Sejmu, Informacja nr 713.
- Fedorowicz Z. (1998), *Polityka fiskalna*, Wydawnictwo WSB, Poznań.
- Jużwicka A. (2003), *Wpływ przepisów o pomocy publicznej na podatników i na korzystanie z ulg podatkowych*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin.
- Nykiel W. (2003), *Ulgi i zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin.
- Postuła I., Werner A. (2008), *Prawo pomocy publicznej*, LexisNexis, Warszawa.
- Rozporządzenie Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE, Dz. Urz. L 83, 27.03.1999.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 sierpnia 2008 r. w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej, informacji o nieudzieleniu takiej pomocy oraz sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach świadczeń należnych na rzecz sektora finansów publicznych, DzU nr 153, poz. 952.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 lutego 2010 r. w sprawie wykazu osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłaty prolongacyjne w kwocie przewyższającej 5.000 zł, DzU nr 22, poz. 112.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 2010 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej, informacji o nieudzieleniu takiej pomocy oraz sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach świadczeń należnych na rzecz sektora finansów publicznych, DzU nr 257, poz. 1728.

Rozporządzenie Komisji Europejskiej nr 360/2012 z dnia 25 kwietnia 2012 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 TFUE, Dz. Urz. UE L 114 z dnia 26 kwietnia 2012 r.

Tanzi V., Zee H.H. (1997), *Fiscal Policy and Long-Run Growth*, „IMF Staff Papers”, Vol. 44, No. 2.

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE 2010/C 83/01.

Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, DzU 2007, nr 42, poz. 274 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, DzU 2012, poz. 749.

CHOSEN FISCAL FORMS OF PUBLIC AID

Abstract: *Purpose* – The primary purpose of this paper is to analyze the use of strict fiscal forms of public aid as a special kind of support to businesses. *Design/Methodology/approach* – It was used the methods of descriptive statistics, in particular the analysis of changes in the absolute and relative terms for the development of the level of fiscal forms of public aid for entrepreneurs in Poland in the years 2004–2012. For this purpose there were discussed the functions and the various categories of aid activities within the economic policy of the state. *Findings* – The study aimed to the general conclusion that a change of the regulations introduced restrictions on the use of tax forms of public aid for entrepreneurs. It is related to the Polish membership in the European Union, where this kind of support operators is considered to be the least appropriate. It is recommended a significant reduction this kind of state aid in favor of others. *Originality/value* – The principal value of this article is to provide timely and synthetic knowledge about the functioning of the fiscal forms of public aid to entrepreneurs as an important element of state activities that stimulate their activity in the economic sphere. This provides a benchmark for the concept of the state’s role in the modern economy and the increasing globalization of economic processes.

Keywords: fiscal policy, state intervention, public aid, tax

Cytowanie

Sosnowski M. (2014), *Wybrane formy podatkowej pomocy państwa dla przedsiębiorstw*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 818, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 68, Szczecin, s. 171–182; www.wneiz.pl/frfu.