

# Marek Zdebel

---

## Przesłanki umarzania zaległości podatkowych należnych gminom

---

Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia 46/3,  
195-207

---

2012

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Katedra Prawa Finansowego,  
Uniwersytet Śląski

MAREK ZDEBEL

*Przesłanki umarzenia zaległości podatkowych  
należnych gminom*

---

Prerequisites for remission of the commune due tax arrears

Słowa kluczowe: gmina, podatek, samorząd terytorialny, zaległość podatkowa, umorzenie zaległości podatkowej, interes publiczny, ważny interes podatnika

Key words: commune, tax, local government, tax arrear, remission of tax arrear, public interest, important taxpayer interest

## **Wstęp**

Przepisy wyznaczające zasady rządzące finansami publicznymi, w szczególności przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>1</sup>, traktują obowiązek wykonywania zobowiązań publicznoprawnych jako generalną powinność<sup>2</sup>. Odstępstwa od niej w formie ulg w płatności, w tym umorzenia zaległości podatkowych, choć dopuszczalne, powinny stanowić wyjątek uzasadniony przyczynami dotyczącymi interesu samego zobowiązanego bądź interesu publicznego. Co do konstrukcji i skutków, które wywołują, ulgi te różnią się jednak. Przede wszystkim umorzenie zaległości podatkowych, w przeciwieństwie do innych ulg, oznacza uchylenie powinności zapłaty wymierzonego już zobo-

---

<sup>1</sup> Dz.U. nr 157, poz. 1240 ze zm.

<sup>2</sup> Zasady te zostały utrwalone przez orzecznictwo sądowe – por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 maja 2005 r., III SA/Wa 80/04, Lex Polonica nr 386475.

wiązania<sup>3</sup>, a nie doprowadzenie do nieobciążania podatnika podatkiem<sup>4</sup> bądź złagodzenia terminu czy rozmiaru świadczenia.

Instytucja umorzenia zaległości podatkowej uregulowana przepisami art. 67a par. 1 i n. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>5</sup> (dalej: o.p.) znajduje zastosowanie jako uznaniowa forma ulgi w płatności świadczeń podatkowych, w tym odsetek za zwłokę oraz opłat prolongacyjnych, zarówno na rzecz budżetu państwa, jak i budżetów jednostek samorządu terytorialnego<sup>6</sup>. W tych okolicznościach poglądy doktryny i judykatury dotyczące przesłanek stosowania tego typu ulgi w odniesieniu do podatków składających się na dochód budżetu państwa stanowią także naturalną podbudowę rozważań wyznaczonych tematem niniejszego opracowania. W tym miejscu należy wskazać, że umarzanie zobowiązań podatkowych należnych gminie, a określonych przepisem art. 4 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>7</sup> (dalej: ustawa), w świetle przepisu art. 67b o.p. oraz ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (dalej: u.p.p.)<sup>8</sup>, może stanowić pomoc publiczną. Taka kwalifikacja przedmiotowej ulgi wymaga od potencjalnego beneficjenta tej pomocy spełnienia określonych warunków. Ponadto niezależnie od tego, czy jej udzielenie stanowi, pomoc publiczną, czy nie, warunkiem przyznania przedmiotowej ulgi jest zaistnienie przynajmniej jednej z dwu ustawowych przesłanek materialnych określonych przepisem art. 67a op. tj. „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”<sup>9</sup>. Konieczność respektowania przez gminne organy podatkowe (wójt, burmistrz, prezydent) wyżej wymienionych przesłanek również wtedy, gdy wniosek pochodzi od podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, zmusza je do uwzględniania przepisów prawa unijnego, ponieważ regulacje krajowych ustaw definiujące podmioty prowadzące działalność gospodarczą<sup>10</sup> są w tym zakresie niewystarczające. Zgodnie z przepisem art. 2 pkt. 17 u.p.p. mówiącym o działalności gospodarczej, do któ-

<sup>3</sup> Por. *Ordynacja podatkowa 2011*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2011, wyd. 3, s. 566

<sup>4</sup> Por. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Warszawa 2004, s. 119.

<sup>5</sup> Dz.U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.

<sup>6</sup> Por. L. Etel, *Pomoc publiczna w ordynacji podatkowej*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 11, s. 23.

<sup>7</sup> Tekst jedn. z 2008r. Dz.U. nr 88, poz. 539 ze zm.

<sup>8</sup> Tekst jedn. z 2007r. nr 59, poz. 404 ze zm.

<sup>9</sup> Konieczność badania w pierwszej kolejności, czy podatnik, ubiegając się o umorzenie zaległości podatkowej, wnosi tym samym o udzielenie pomocy publicznej przed badaniem, czy spełnione zostały przesłanki określone w art. 67a op. podnosi L. Etel, por.: L. Etel, *Ulgi w spłacie podatków a pomoc publiczna*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008, s. 67.

<sup>10</sup> Na przykład ordynacja podatkowa w przepisie art. 3 pkt. 9 rozumie przez nią każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wyko-

rej mają zastosowanie reguły konkurencji określone w przepisach części trzeciej tytułu VI rozdziału 1 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską z dnia 25 marca 1957 r. (dalej TWE)<sup>11</sup>, rozumieć przez nią należy działalność prowadzoną przez każdą osobę i jednostkę organizacyjną bez względu na jej formę organizacyjno-prawną i niezależnie od tego, czy przepisy krajowe nadały jej status przedsiębiorcy<sup>12</sup>.

## 1. Ustawowe przesłanki umarzania zaległości podatkowych

Brzmienie przepisu art. 67a par.1 o.p. przesądza o tym, iż zamiarem ustawodawcy było wprowadzenie zasady, że organ podatkowy, podejmując decyzję o udzieleniu lub odmowie udzielenia ulgi, powinien kierować się ważnym interesem podatnika, interesem publicznym albo obiema przesłankami łącznie<sup>13</sup>. Rodzić to może wątpliwość, czy przedmiotowy przepis nie przewiduje „konkurencji ustawowych przesłanek”, preferując jedną z nich. Z taką interpretacją przepisu art. 67a o.p. zdaniem autora nie można się zgodzić, albowiem przemawia przeciwko temu wykładnia językowa powołanego przepisu, w szczególności użycie przez ustawodawcę wyrażenia „lub”. Zaprezentowany pogląd znajduje oparcie w literaturze przedmiotu, choć jednocześnie podkreślania wymaga, iż przydanie przez organ podatkowy w konkretnej sprawie większej rangi interesowi publicznemu nie da się wykluczyć, lecz zawsze powinno być jednoznacznie i przekonywująco uzasadnione<sup>14</sup>.

Nieostrość wymienionych przesłanek wymusza ich wielopłaszczyznowe ujęcie, tym bardziej że interpretacja ich treści powinna być maksymalnie dostosowana do okoliczności, z których wystąpieniem wiąże się ich zastosowanie<sup>15</sup>.

---

nywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek.

<sup>11</sup> Dz. Urz. z 2004 r. nr 90, poz. 864/2 ze zm.

<sup>12</sup> Por. L. Etel, *Pomoc publiczna...*, s. 24; por. także P. Łaszewski, *Uchwały w sprawie ulg w należnościach cywilnoprawnych do końca grudnia 2010 r.*, „Prawo pomocy publicznej” 2010, październik, s. 26.

<sup>13</sup> Por. S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s.255.

<sup>14</sup> Por. B. Brzeziński i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 471; wyroki NSA: z dnia 30 października 2002 r., III SA 668/01 niepublikowany oraz z dnia 30 maja 2001 r., III SA 830/00, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 9, s.2.

<sup>15</sup> Por. A. Wróbel, *Interes publiczny w postępowaniu administracyjnym*, [w:] Z. Niewiadomski i in. (red.), *Administracja publiczna u progu XX wieku. Prace dedykowane prof. zw. dr. hab. Janowi Szreniawskiemu z okazji Jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, Przemysł 2000, s. 701; por. M. Kastelik, *Pojęcie „interes publiczny” w orzecznictwie Sądu Antymonopolowego*, „Glosa” 2004 nr 10, s. 13.

W świetle powyższych ustaleń przesłanki te należy zatem traktować jako klauzule generalne<sup>16</sup>, w ramach których organ podatkowy, wydając rozstrzygnięcie, odwołuje się także do ocen pozaprawnych<sup>17</sup>. Zgodnie z linią orzeczniczą wyrosłą jeszcze pod rządem ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych<sup>18</sup>, która zachowała aktualność w obowiązującym porządku prawnym, jest to równoznaczne z tym, że organ podatkowy, opierając się na wymienionych klauzulach, powinien wskazać kryteria umorzenia w zależności od okoliczności konkretnej sprawy, biorąc także pod uwagę moment podejmowania decyzji w sprawie umorzenia<sup>19</sup>. Oznacza to także, że organ ten, podejmując decyzję w oparciu o fakt istnienia którejkolwiek z przesłanek, przy braku innych, w zasadzie nie ma możliwości odwoływania się do bezwzględnie obowiązujących reguł prawnych, w tym reguły, że interes publiczny powinien być utożsamiany z ochroną interesów fiskalnych<sup>20</sup>.

Fakt, iż ustawodawca wprowadza obie przesłanki do przepisów ogólnych prawa podatkowego nie ułatwia analizy dopuszczalnych sposobów ich interpretacji. Charakterystyczne jest jednak to, że w opisie językowym każdej z nich użyto wyrażenia „interes”. Uzasadnia to podjęcie próby wyjaśnienia w niezbędnym zakresie etymologicznego znaczenia tego wyrażenia. Wychodząc ze słownikowego znaczenia nadawanego słowu „interes”<sup>21</sup>, przyjąć zatem należy, że rozumie się go najczęściej jako określenie „pożytku, czyjeś dobra i korzyści”. Odpowiada to generalnie rozumieniu tego terminu także w języku prawnym i prawniczym<sup>22</sup>. W literaturze przedmiotu prezentowane są jednak także definicje tego pojęcia opierające próbę wyznaczenia jego treści na innych kryteriach. Przykładem w tym względzie może być pogląd K. Langa, według którego „interes” jest stanem pewnego napięcia, które ustaje z chwilą zaspokojenia interesu lub że jest to stosunek, który powstaje między człowiekiem a czymś pomyślanym czy istniejącym na skutek požądania tego czegoś przez człowieka. Wymieniony autor w związku z tym postuluje, aby odróżniać interes od korzyści, gdyż korzyść

<sup>16</sup> Por. M. Wyrzykowski, *Pojęcie interesu publicznego w prawie administracyjnym*, Warszawa 1986, s. 52; M. Kastelik, *op. cit.*, s. 13.

<sup>17</sup> Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 227.

<sup>18</sup> Tekst jedn. z 1993r. Dz.U. nr 108, poz. 486 ze zm.

<sup>19</sup> Por. wyrok NSA z dnia 3 marca 1988 r., III SA 1127/87, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 2, poz. 40 oraz wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 1988 r. SA/Kr 289/88 za: B. Adamiak i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Wrocław 2010, s. 273, wyrok NSA z dnia 26 września 2002r. III SA 659/01 za: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ulgi płatnicze w świetle wartości konstytucyjnych*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 12, s. 48.

<sup>20</sup> Por. S. Babiarz i in., *op.cit.*, s. 247.

<sup>21</sup> Por. M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 1, Warszawa 1983, s. 799.

<sup>22</sup> Por. J. Orłowski, *Przesłanki umorzenia zaległości podatkowej w ordynacji podatkowej*, „Radca Prawny” 2001, nr 4, s. 93; *Mała encyklopedia prawa*, red. Z. Rybicki, Warszawa 1980, s. 162.

jest już stanem zaspokojenia interesu<sup>23</sup>. W rezultacie, mówiąc o interesie jako kategorii prawnej, w szczególności zaś interesie podatnika, należałoby przyjąć, iż będzie to stan oczekiwania przez niego zachowania posiadanych już korzyści lub wyczekiwanie na pojawienie się pewnego dobra<sup>24</sup>.

## 2. Zakres podmiotowy i przedmiotowy przesłanek ustawowych na tle orzecznictwa

Zaprezentowany sposób interpretowania wyrażenia „interes” znajduje oparcie zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie. I tak w przypadku „interesu publicznego” odwołują się one do wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, wartości, których ochrona i wsparcie jest zbieżne z interesem publicznym. Tak np. teza wyroków NSA z dnia 12 lutego 2003 r., III SA 1838/01<sup>25</sup> oraz z dnia 6 lipca 2005 r., I SA/Bk 134/05<sup>26</sup>, w myśl których nakaz uwzględnienia interesu publicznego, o którym mowa w art. 67 par.1o.p. (uprzednie brzmienie art. 67a par. 1) oznacza dyrektywę postępowania nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy, sprawność działania aparatu państwowego, korektę błędnych decyzji<sup>27</sup>. Dyrektywa ta znalazła odzwierciedlenie w tezach wyroków NSA z dnia 30 maja 2001 r., III SA 830/00 oraz z dnia 31 października 2000 r., III SA 660/99<sup>28</sup>, według których interes publiczny to nie tylko potrzeba zapewnienia niezbędnych dochodów w budżecie, ale także ograniczenie jego ewentualnych wydatków, np. na zasiłki dla bezrobotnych czy pomoc opieki społecznej<sup>29</sup>.

Jeżeli chodzi o stanowisko doktryny w prezentowanej kwestii, na szczególną uwagę zasługuje pogląd A. Bartosiewicza oraz R. Kubackiego, będący komentarzem do tego wyroku NSA z dnia 16 stycznia 2007 r., I FSK 477/06. Zgodnie z nim interesu publicznego można doszukiwać się także w zachowaniach zmierzających do ochrony lub promowania zasad zawartych w Konstytucji

<sup>23</sup> Por. K. Lang, *Z rozważań nad pojęciem interesu w prawie administracyjnym*, „Przegląd Prawa i Administracji” 1997, t. 38, s. 127.

<sup>24</sup> Por. S. Presnarowicz, *Zwolnienia i ulgi uznaniowe w indywidualnych sprawach-prześlanki rozstrzygnięć*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 7, s. 30; M. Zdebel, *Public interest as a prerequisite for remission of tax liabilities*, „Silesian Journal of Legal Studies” 2011, Vol. 3, s. 101 i n.

<sup>25</sup> „Monitor Podatkowy” 2003, nr 7, poz. 43.

<sup>26</sup> Za: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 49.

<sup>27</sup> Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Zobowiązania podatkowe*, Toruń 1999, s. 240 i n.

<sup>28</sup> Za: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 49; por. także wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98 „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 6, poz.168.

<sup>29</sup> Odmienne teza wyroku NSA z dnia 8 kwietnia 1997 r., I SA/Po 1352/96, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1999, nr 2, poz. 34.

RP<sup>30</sup>, albowiem w demokratycznym państwie prawa każda próba urzeczywistnienia wartości konstytucyjnych leży w interesie publicznym. W efekcie również korzystanie przez organy podatkowe z przysługujących im kompetencji w taki sposób, który może urzeczywistnić wartości konstytucyjne przez samych podatników, leży w interesie publicznym<sup>31</sup>.

W przypadku drugiej z wymienionych przesłanek ustawowych wskazać należy, że różnorodność sytuacji życiowych, w których może się znaleźć podatnik sprawia, że w każdym przypadku, inaczej niż w przypadku przesłanki „interes publiczny” kształtować się będą okoliczności przesądzające o istnieniu „ważnego interesu podatnika”<sup>32</sup>. Oznacza to, że każdorazowa ocena stanu faktycznego przez organ podatkowy z punktu widzenia zastosowania wnioskowanej przez podatnika ulgi przy uwzględnieniu tej przesłanki powinna być dokonywana w sposób zindywidualizowany<sup>33</sup>.

Pogląd ten potwierdzają wyniki analizy orzeczeń sądów administracyjnych wydawanych w okresie od końca lat 80. ubiegłego wieku do chwili obecnej. Mimo pewnych wyjątków trudno się bowiem doszukać jednolitej linii orzeczniczej w zakresie interpretacji treści tej przesłanki. Obok niebudzącej wątpliwości tezy, że podatki stanowią obowiązkowy ciężar spoczywający na podatniku, zaś ulgi powinny być traktowane jako nadzwyczajne rozwiązanie<sup>34</sup> czy tezy, wedle której ulgi nie mogą posiadać charakteru powtarzalnego<sup>35</sup>, pozostałe tezy orzeczeń są zróżnicowane. W praktyce odwołują się one do różnego typu zdarzeń, stanów faktycznych lub prawnych. Rzeczą znamionną jest ponadto, iż zdarzenia i stany, o których wyżej mowa obejmują sytuacje, nie zawsze związane z kondycją finansową podatnika, których wystąpienie nie stanowi skutku działania lub

<sup>30</sup> Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. nr 78, poz. 473.

<sup>31</sup> Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 49.

<sup>32</sup> *Ibid.*, s. 48.

<sup>33</sup> Por. wyrok NSA z dnia 3 marca 1988 r., III SA 1127/87; P. Palutek, *Stosowanie ulg podatkowych w praktyce orzeczniczej samorządowych kolegiów odwoławczych*, [w:] M. Popławski (red.), *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, Warszawa 2008, s. 142; wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2001 r., I SA/Ka 498/00, „Prawo Przedsiębiorcy” 2001, nr 45, s. 14.

<sup>34</sup> Por. wyrok NSA z dnia 15 maja 1991 r., SA/Gd 295/91, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 1, poz. 7; wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 maja 2005 r., III SA/Wa 80/04, Lex Polonica 386475.

<sup>35</sup> Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 10 stycznia 2001 r., III SA 1037/00, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2001, nr 6, poz. 167 z wyjątkowego ich charakteru wynika, że mogą stanowić incydentalną pomoc w stabilizacji finansowej podatnika, natomiast zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 17 maja 2000 r., III SA 869/99, Lex Polonica nr 349523 ulgi w płatności podatku nie mogą być trwałym elementem funkcjonowania systemu podatkowego w odniesieniu do konkretnego podatnika.



zaniechania tego podatnika<sup>36</sup>. Nie zmienia to faktu, że najczęstszym argumentem i okolicznością, która ma przemawiać za istnieniem przedmiotowej przesłanki, jest trudna sytuacja ekonomiczna, w której znalazł się podatnik. Dla przykładu przywołać należy tezy wyroku NSA z dnia 14 października 1999 r., III SA 7542/98<sup>37</sup>, w myśl którego kondycja finansowo-ekonomiczna podmiotu ubiegającego się o umorzenie zaległości podatkowej jest okolicznością pierwszoplanową z punktu widzenia przesłanek określonych w art. 67a par. 1 o.p. (dawniej 67) oraz wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 22 listopada 1995 r., SA/Wr 622/95<sup>38</sup>. Zgodnie z nimi przesłankami dla podjęcia decyzji o rozłożeniu należności na raty są trudna sytuacja materialna lub zagrożenie egzystencji podatnika. Do tej samej kategorii zdarzeń należy zapewne zaliczyć zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 24 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98<sup>39</sup> brak możliwości zarobkowania przez podatnika czy utratę losową majątku.

Przedstawione poglądy judykatury podsumował L. Guzek, stwierdzając, że ważny interes podatnika wystąpi wtedy, gdy „po uiszczeniu podatku nie będzie on dysponował (wraz z rodziną) środkami na wyżywienie, mieszkanie, ubranie oraz inne niezbędne potrzeby życiowe”<sup>40</sup>.

Obok wymienionych sytuacji drugą zasadniczą kategorią zdarzeń, z którymi judykatura wiąże zastosowanie omawianej przesłanki, jest wystąpienie szeroko rozumianych klęsk żywiołowych lub nadzwyczajnych losowych przypadków. Potwierdzają to tezy wyroków NSA z dnia 28 stycznia 2000 r., III SA 181/99<sup>41</sup>, oraz powołanych wyroków z dnia 3 marca 1988 r., III SA 1127/87, a także z dnia 24 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98.

Przedstawione poglądy judykatury nie dotyczą wprost podatników posiadających status przedsiębiorców. W przypadku niektórych typów zdarzeń uzasadniających przyjęcie, że ważny interes podatnika ma miejsce, można je jednak

<sup>36</sup> Por. K. Baran, *Trudna sytuacja ekonomiczna podmiotu jako przesłanka rozłożenia na raty bądź umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę*, „Doradztwo Podatkowe” 2002, nr 3, s. 30; por. także wyrok NSA z dnia 3 lutego 2000 r., I SA/Kr 983/98, za S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002, s. 87, według którego umorzenie zaległości podatkowej jest uzasadnione tylko przypadkach spowodowanych działaniem czynników, na które podatnik nie może mieć wpływu i które są niezależne od sposobu jego postępowania.

<sup>37</sup> Por. K. Baran, *op. cit.*, s. 31. Element ograniczenia zdolności płatniczej podatnika oraz konieczności istnienia związku między obniżeniem tej zdolności a zajściem wypadków powodujących i uzasadniających niemożność zapłaty eksponuje wyrok NSA z dnia 18 lutego 2000 r., III SA 372/99 za: K. Dworniak, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 111.

<sup>38</sup> Por. K. Baran, *op. cit.*, s. 31.

<sup>39</sup> Za C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *op. cit.*, s. 240; por. wyrok NSA z dnia 17 marca 1994 r., SA/Po 357/93, „Wspólnota” 1994, nr 39, s. 14.

<sup>40</sup> Por. L. Guzek, *Umorzenie zaległości podatkowej a kognicja NSA*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 2, s. 24; A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy*, Zakamycze 1999, s. 144.

<sup>41</sup> Za K. Dworniak, *op. cit.*, s. 112.



odnosić także do tej grupy podatników. Na przykład wówczas, gdy wysokość osiągniętych przez podatnika dochodów z działalności gospodarczej konfrontowana z wysokością wydatków na utrzymanie członków rodziny nie jest obiektywnie rzecz biorąc satysfakcjonująca. Niezależnie od tego typu orzeczeń należy wskazać grupę orzeczeń, które uzasadniają dokonywanie oceny wystąpienia przedmiotowej przesłanki przede wszystkim przez pryzmat działalności gospodarczej podatnika. Są one jednak mniej zróżnicowane od orzeczeń przywołanych wcześniej i w zasadzie akcentują jeden argument – pogorszenie sytuacji gospodarczej podatnika<sup>42</sup>.

Akcentując fakt, że judykatura na przestrzeni ponad 30 lat wskazała różne konkretne okoliczności, których wystąpienie uzasadnia uznanie, że przesłanka ta występuje, wskazać również należy, iż w licznych orzeczeniach wskazywano typy zdarzeń (okoliczności), których wystąpienie eliminuje możliwość uznania, iż po stronie podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą przesłanka ważnego interesu podatnika wystąpiła. Na przykład, że trudności finansowe związane z wysokimi kosztami działalności spółki nie stanowią podstaw do umorzenia odsetek<sup>43</sup> czy że ryzyko związane z niezapłaceniem należności za wystawiane faktury przez kontrahentów nie może być przesłanką domagania się umorzenia zaległości podatkowych<sup>44</sup>. Podobne stanowisko zajął również NSA w wyroku z dnia 1 października 1995 r., III SA 7493/98, stwierdzając, że niepowodzenia finansowe w działalności gospodarczej, w tym fakt zawarcia przez podatnika umowy z nieuczciwym kontrahentem, nie mogą skutkować umorzeniem zaległych odsetek<sup>45</sup>.

Udowodniona nieostrość przesłanek ustawowych wywiera zasadniczy wpływ na sposób procedowania i podejmowania decyzji przez organy uprawnione do podejmowania decyzji w sprawie ulgi. Uwzględniając bowiem z jednej strony klauzulowy charakter wyżej wymienionych przesłanek, z drugiej zaś porównując je ze stanem faktycznym danej sprawy, uprawnione organy muszą dysponować określoną dozą swobody w zakresie formułowania ocen stanowiących podstawę rozstrzygnięcia – tj. opierać to rozstrzygnięcie na uznaniu administracyjnym. Wyposażenie organów podatkowych w tego typu uprawnienie co do zasady nie budzi wątpliwości. Pojawia się ona jednak wtedy, gdy chodzi o wyznaczenie zakresu wykorzystywania tej swobody. Stanowi to następstwo tego, że przepisy

<sup>42</sup> Por. wyrok NSA z dnia 11 maja 1984 r., III SA 233/84, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 2, poz. 41; wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2006 r., III SA/Wa 497/05, LexPolonica nr 415882.

<sup>43</sup> Por. wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2000 r., I SA/Lu 326/99, Temida, Sopot 2003.

<sup>44</sup> Por. wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2000 r., I SA/Gd 655/98, Temida, Sopot 2003.

<sup>45</sup> Za B. Dauter, *Nieefektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych*, „Doradztwo Podatkowe” 2002, nr 6, s. 51.

nie ustalają wprost istoty uznania administracyjnego. Na ogół uważa się, że sprowadza się ona do możliwości wyboru rozstrzygnięcia w ramach określonych przepisem kierunkowych dyrektyw wyboru lub możliwości wyboru spośród dwóch lub więcej dopuszczalnych przez przepisy i równowartościowych prawnie rozwiązań zgodnie z celami określonymi w przepisie<sup>46</sup>. Pojmując w ten sposób istotę uznania administracyjnego, uzasadniony stawałby się jednak pogląd, że organy, wydając decyzje, dysponują wyjątkowo szeroką swobodą podejmowania wskazanych rozstrzygnięć. To z kolei pozostawałoby w sprzeczności z podstawowymi zasadami konstytucyjnymi, np. zasadą praworządności. W związku z tym należy przyjąć, że wprawdzie organ może, ale nie musi umorzyć zobowiązania publicznoprawnego, jednak decyzje w tym zakresie nie mogą być dowolne. Podstaw do tego typu stwierdzenia dostarcza przede wszystkim teza wyroku NSA z dnia 12 października 1999 r. I SA/Łd 1166/97<sup>47</sup>, zgodnie z którą umorzenie zaległości podatkowej nie jest „aktem łaski” organu podatkowego, lecz wynikiem stosowania prawa, w którym podatnik realizuje swoje prawo dochodzenia przywileju podatkowego, natomiast organ podatkowy wykonuje obowiązek (procesowy) ustalenia i oceny zindywidualizowanego stanu faktycznego sprawy oraz realizuje uprawnienie do rozstrzygnięcia na tej podstawie w zakresie udzielonego mu przez ustawodawcę prawa do wyboru decyzji co do zastosowania ulgi. Z drugiej strony zgodzić jednak należy się z poglądem NSA wyrażonym w innym wyroku, który zresztą znajduje oparcie w doktrynie<sup>48</sup> i innych orzeczeniach<sup>49</sup>, że ustalenie przez organ podatkowy istnienia ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego uzasadniającego zastosowanie ulgi stanowi jedynie konieczną przesłankę do rozważenia takiej możliwości, ale samo przez się nie zobowiązuje organu podatkowego do wydania pozytywnej dla podatnika decyzji<sup>50</sup>.

Uwzględniając treść dotychczasowych ustaleń w kontekście zasygnalizowanego wcześniej wpływu na decyzję o udzieleniu ulgi faktu, iż może ona stanowić pomoc publiczną, przyjąć należy, iż rodzić to może w praktyce wątpliwości dwo-

<sup>46</sup> Por. S. Babiarz i in., *op. cit.*, s. 378.

<sup>47</sup> Za B. Brzeziński i in. *op. cit.*, s. 100; por. także uzasadnienie do wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 21 kwietnia 2001 r. I SA/Bd 90/09, LEX nr 557202, s. 3.

<sup>48</sup> Por. P. Sidor, *Pomoc publiczna w świetle znowelizowanych przepisów wspólnotowych i krajowych. Problemy podatkowe. Obowiązki beneficjenta*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2007, nr 3, s. 20.

<sup>49</sup> Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 sierpnia 2010r. III SA/Wa 610/10, LEX nr 658146; uzasadnienie do wyroku WSA w Łodzi z dnia 3 grudnia 2009 r. I SA/Łd 600/09, LEX nr 550039, s. 6; uzasadnienie do wyroku WSA w Olsztynie z dnia 29 listopada 2007 r. I SA/OI 547/07, s. 2; uzasadnienie wyroku z dnia 7 lipca 2009 r. NSA w Warszawie, I FSK 518/08, LEX nr 552162, s. 1.

<sup>50</sup> Por. wyrok NSA z dnia 23 września 1999 r. SA/Sz 1116/98 niepublikowany.

jakiego rodzaju. Po pierwsze, z uwagi na nieostrość omawianych przesłanek<sup>51</sup> brakuje jednoznaczności w ustaleniu ich treści, a tym samym brak pewności w ocenie, czy i w jakim zakresie zostały one spełnione. Po drugie, brzmienie przepisów o.p. oraz ustawy o finansach publicznych nie udziela jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy badanie faktu wystąpienia przesłanek ustawowych jest nieodzowne w każdym przypadku, gdy należy ocenić, czy dane wsparcie finansowe posiada charakter pomocy publicznej. Zdaniem Autora z uwagi na fakt, że zarówno „interes publiczny”, jak i „ważny interes podatnika” są zwrotami normatywnie niezdefiniowanymi, należałoby jednak przyjąć, że ustalenie znaczenia tych pojęć zawsze powinno być połączone z oceną stanu faktycznego sprawy, w której wydawane jest rozstrzygnięcie<sup>52</sup>.

## Zakończenie

Przeprowadzona analiza pozwala na sformułowanie następujących wniosków:

1. Posługiwanie się przez przepisy ogólne prawa podatkowego nieostro określonymi przesłankami, takimi jak „interes publiczny” oraz „ważny interes podatnika” w umarzaniu zaległości podatkowych jest uzasadnione, albowiem uregulowanie przepisami w sposób jednoznaczny i wyczerpujący sytuacji uzasadniających zastosowanie tej ulgi w płatności podatku jest niemożliwie, sprzyja to przystosowaniu przepisów prawa do zmiennych ocen odnoszących się do poszczególnych przypadków, bez potrzeby ich zmiany<sup>53</sup>.

2. O istnieniu interesu publicznego oraz ważnego interesu podatnika powinny decydować każdorazowo zobiektywizowane kryteria, zgodne z powszechnie aprobowaną hierarchią wartości, ponadto w przypadku interesu publicznego nie można go utożsamiać z funkcją fiskalną podatków, zaś w przypadku ważnego interesu podatnika z jego subiektywnym przekonaniem o potrzebie zastosowania ulgi<sup>54</sup>.

3. Udzielenie ulgi umorzenia zaległości podatkowych przez gminne organy podatkowe także wówczas, gdy współdziałają one z naczelnikami urzędów skarbowych powinno znajdować zastosowanie tylko wtedy, gdy za ich zastosowaniem przemawiają wyjątkowe okoliczności. Wymóg ten nabiera dodatkowego znaczenia, gdy o ulgę ubiegają się podatnicy prowadzący działalność gospodarczą, a udzielona ulga posiadałaby znamiona pomocy publicznej przedsiębiorcy.

<sup>51</sup> Por. wyrok NSA z dnia 8 września 2000 r., III SA 1836/99 oraz wyrok NSA z dnia 7 marca 2001r., SA/Sz 2125/99 za: H. Dzwonkowski (red.), *op. cit.*, s. 455 i 457.

<sup>52</sup> Por. *Ibid.*, s. 455.

<sup>53</sup> Por. W. Grygorowicz, *Umorzenie zaległości podatkowych*, „Glosa” 1998, nr 7, s. 3.

<sup>54</sup> Por. S. Babiarz i in., *op. cit.*, 382; B. Dauter, *op. cit.*, s. 51.

## Bibliografia

- Adamiak B. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010.
- Babiarz S. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Baran K., *Trudna sytuacja ekonomiczna podmiotu jako przesłanka rozłożenia na raty bądź umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę*, „Doradztwo Podatkowe” 2002, nr 3.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Ulgi płatnicze w świetle wartości konstytucyjnych*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 12.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Zobowiązania podatkowe*, Toruń 1999.
- Brzeziński B. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002.
- Brzeziński B. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007.
- Dauter B., *Nieefektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych*, „Doradztwo Podatkowe” 2002.
- Dworniak K., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Etel L., *Pomoc publiczna w ordynacji podatkowej*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 11.
- Etel L., *Ulgi w spłacie podatków a pomoc publiczna*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008.
- Grygorowicz W., *Umorzenie zaległości podatkowych*, „Glosa” 1998, nr 7.
- Guzek L., *Umorzenie zaległości podatkowej a kognicja NSA*, „Monitor Podatkowy” 2002 r., nr 2.
- Lang K., *Z rozważań nad pojęciem interesu w prawie administracyjnym*, „Przegląd Prawa i Administracji” 1997, t. 38.
- Łaszewski P., *Uchwały w sprawie ulg w należnościach cywilnoprawnych do końca grudnia 2010 r.*, „Prawo pomocy publicznej” 2010, październik.
- Rybicki Z. (red.) *Mała encyklopedia prawa*, Warszawa 1980.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy*, Zakamycze 1999.
- Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa 2011*, Warszawa 2011.
- Orłowski J., *Przesłanki umorzenia zaległości podatkowej w ordynacji podatkowej*, „Radca Prawny” 2001, nr 4.
- Palutek P., *Stosowanie ulg podatkowych w praktyce orzeczniczej samorządowych kolegiów odwoławczych*, [w:] M. Popławski (red.), *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, Warszawa 2008.
- Presnarowicz S., *Zwolnienia i ulgi uznaniowe w indywidualnych sprawach- przesłanki rozstrzygnięć*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 7.
- Presnarowicz S., *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002.
- Sidor P., *Pomoc publiczna w świetle znowelizowanych przepisów wspólnotowych i krajowych. Problemy podatkowe. Obowiązki beneficjenta*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2007, nr 3.
- Szymczak M. (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 1, Warszawa 1983.
- Wróbel A., *Interes publiczny w postępowaniu administracyjnym*, [w:] Z. Niewiadomski i in. (red.), *Administracja publiczna u progu XX wieku. Prace dedykowane prof. zw. dr. hab. Janowi Szreniawskiemu z okazji Jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, Przemysł 2000.
- Wyrykowski M., *Pojęcie interesu publicznego w prawie administracyjnym*, Warszawa 1986.
- Zdebel M., *Public interest as a prerequisite for remission of tax liabilities*, „Silesian Journal of Legal Studies” 2011, vol. 3.

**Akty normatywne**

- Traktat Ustanawiający Wspólnotę Europejską z dnia 25 września 1957 r., Dz. Urz. Z 2004 r., nr 90, poz. 864 ze zm.
- ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. 1993 r. nr 108, poz. 486 ze zm.
- ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. nr 78, poz. 473.
- ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.
- ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz.U. z 2008 r., nr 88, poz. 539 ze zm.
- ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, Dz.U. z 2007 r., nr 59, poz. 404 ze zm.
- ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240 ze zm.

**Orzecznictwo**

- Wyrok NSA z dnia 11 maja 1984 r., III SA 233/84, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 2, poz. 41.
- Wyrok NSA z dnia 3 marca 1988 r., III SA 1127/87, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 2, poz. 40.
- Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 1988 r., SA/Kr 289/88.
- Wyrok z dnia 15 maja 1991 r., SA/Gd 295/91, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 1, poz. 7.
- Wyrok NSA z dnia 17 marca 1994 r., SA/Po 357/93, „Wspólnota” 1994, nr 39.
- Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 1997 r., I SA/Po 1352/96, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1999, nr 2, poz. 34.
- Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 6, poz. 168.
- Wyrok NSA z dnia 23 września 1999 r., SA/Sz 1116/98.
- Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2000 r., III SA 181/99.
- Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2000 r., I SA/Kr 983/98.
- Wyrok NSA z dnia 18 lutego 2000 r., III SA 372/99.
- Wyrok NSA z dnia 17 maja 2000 r., III SA 869/99, Lex Polonica nr 349523.
- Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2000 r., I SA/Lu 326/99, Temida, Sopot 2003.
- Wyrok NSA z dnia 8 września 2000 r., III SA 1836/99.
- Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2001 r., III SA 1037/00, „Przegląd orzecznictwa podatkowego” 2001, nr 6, poz. 167.
- Wyrok NSA z dnia 7 marca 2001 r., SA/Sz 2125/99.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 kwietnia 2001 r., I SA/Bd 90/09, LEX nr 557202.
- Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2001 r., I SA/Ka 498/00, „Prawo Przedsiębiorcy” 2001, nr 45.
- Wyrok NSA z dnia 26 września 2002 r., III SA 659/01.
- Wyrok NSA z dnia 30 października 2002 r., III SA 668/01 niepublikowany.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 maja 2005 r., III SA/Wa 80/04, Lex Polonica nr 386475.
- Wyrok NSA z dnia 6 lipca 2005 r., I SA/Bk 134/05.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2006 r., III SA/Wa 497/05, Lex Polonica nr 415882.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 listopada 2000 r., I SA/OI 547/07.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 lipca 2009 r., I FSK 518/08, LEX nr 552162.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 3 grudnia 2009 r., I SA/ Łd 600/09, LEX nr 550039.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 sierpnia 2010 r., III SA/ Wa 600/09, LEX nr 658146.

### Summary

Local government units of the communal level, and State Treasury, gain incomes also from tax payments. Issuing tax decisions they ought to, similarly to state tax organs, take into consideration the taxpayer's situation as well as public reasons for or against tax collection. In particular circumstances, acting on the basis of tax regulations and making use of the standpoint of judicature, local government tax organs can depart from the requirement of the tax payment even in the case if tax obligation has the characteristics of tax arrears. In any of such cases they have to, however, although they are motivated by the administrative decision, ascertain that there is at least one prerequisite – the one of public reasons or the other of an important taxpayer's interest. Such a requirement is binding and making any decision of that kind, also if remission of tax arrears was tantamount to with offering public assistance to the entrepreneur.