

Jarosław Storczyński

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w orzecznictwie sądów administracyjnych : wybrane zagadnienia

Roczniki Administracji i Prawa 16/2, 269-297

2016

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, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Artykuł przeglądowy

Review Article

Data wpływu/Received: **20.07.2016**

Data recenzji/Accepted: **6.11.2016**

Data publikacji/Published: **20.12.2016**

Źródła finansowania publikacji: środki własne Autora

Authors' Contribution:

(A) Study Design (projekt badania)

(B) Data Collection (zbieranie danych)

(C) Statistical Analysis (analiza statystyczna)

(D) Data Interpretation (interpretacja danych)

(E) **Manuscript Preparation (redagowanie opracowania)**

(F) **Literature Search (badania literaturowe)**

Jarosław Stoczyński¹

ULGI W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH – WYBRANE ZAGADNIENIA

WSTĘP

Institucja ulg w spłacie zobowiązań podatkowych jest bardzo istotna zarówno dla organów podatkowych, jak i dla podatników. Na podstawie ordynacji podatkowej² organy podatkowe mogą udzielać ulgi podatkowej w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci odroczenia, rozłożenia na raty lub umorzenia należności podatkowych. Przesłanki do udzielenia ulgi zostały określone w art. 67a §1 o.p. Na podstawie

¹ dr nauk prawnych; wykładowca na Wydziale Prawa i Nauk Społecznych w Wyższej Szkole Finansów i Prawa w Bielsku-Białej.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r., poz. 613, z późn. zm.) – ustawa zwana dalej o.p.

zacytowanego przepisu udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych jest możliwe, gdy za jej udzieleniem przemawia „ważny interes podatnika” lub „interes społeczny”. Możliwa też jest sytuacja, gdy obie przesłanki wystąpią łącznie. „Ważny interes podatnika” i „interes społeczny” to nieostre klauzule, które powinny być rozpatrywane każdorazowo w stosunku do konkretnej sprawy podatkowej. Ponieważ klauzule są nieostre, o ich treści będzie decydował organ podatkowy.

Odroczenie terminu płatności należności podatkowych lub ich rozłożenie na raty powinno mieć na celu doprowadzenie do efektywnego wykonania zobowiązań podatkowych przez ułatwienie podatnikowi spłaty należności podatkowej. Wydanie decyzji o odroczeniu terminu płatności podatku lub o rozłożeniu podatku na raty powoduje, że podatnikowi nie są naliczane odsetki. W pewnym sensie rekompensatą za wydanie decyzji o odroczeniu lub rozłożeniu należności podatkowych na raty stanowi opłata prolongacyjna uregulowana w art. 57 o.p.³

Z kolei umorzenie należności podatkowych należy do nieefektywnego sposobu wygaśnięcia zobowiązań podatkowych⁴ i szczególnie w tym przypadku organy podatkowe powinny przeprowadzić postępowanie wyjaśniające mające na celu ustalenie, czy zachodzą przesłanki do udzielenia bądź odmowy udzielenia ulgi⁵.

Stronie niezadowolonej z rozstrzygnięcia organu podatkowego I-ej instancji przysługuje odwołanie od decyzji (art. 220 § 1 o.p. oraz art. 221 o.p.), a następnie skarga do sądu administracyjnego⁶, który dokonuje kontroli działalności administracji publicznej pod względem legalności.

³ Kwestie opłaty prolongacyjnej nie stanowią przedmiotu niniejszego opracowania, ale jak wynika z danych Najwyższej Izby Kontroli z 2015 r. w 50% skontrolowanych gmin nie wprowadzono opłaty prolongacyjnej, a najczęściej podawanymi przez gminy przyczynami odstępowania od wprowadzania opłaty prolongacyjnej były: niepotrzebne stwarzanie dodatkowych trudności w regulowaniu zobowiązań przez podatników, którzy mają problemy z ich spłatą, mała liczba wniosków w sprawach ulg uwzględnianych przez organ podatkowy, niskie kwoty przyznanych ulg podatkowych – Informacja Najwyższej Izby Kontroli o wynikach kontroli „Prawidłowość i skuteczność realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego podatków lokalnych oraz dochodów z majątku”, Warszawa 2015, s. 36 – www.nik.gov.pl. Najwyższa Izba Kontroli działa na podstawie ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r., poz. 1096, z późn. zm.).

⁴ R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa Komentarz*, Wrocław 1998, s. 66.

⁵ Zobacz w tym zakresie np. Z. Ofiarski, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, [w:] Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 375 i nast. oraz P. Pietrasz *Komentarz do art. 180 o.p.* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX* (praca zbiorowa), Warszawa 2013, s. 1004-1013.

⁶ Na podstawie art. 184 Konstytucji RP „Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej”. Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r., poz. 1647, z późn. zm.) „Sądami administracyjnymi są Naczelny Sąd Administracyjny oraz wojewódzkie sądy administracyjne”. Naczelny Sąd Administracyjny – zwany dalej NSA. Wojewódzki sąd administracyjny zwany dalej – WSA. Wojewódzkie sądy administracyjne zostały utworzone rozporządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 25 kwietnia 2003 r. w sprawie utworzenia wojewódzkich sądów administracyjnych oraz ustalenia ich siedzib i obszarów właściwości (Dz.U. z 2003 r., nr 72, poz. 652). Na temat sądowej kontroli administracji zobacz np. J. Sługocki, *Prawo administracyjne. Podstawowe zagadnienia ustrojowe*, Warszawa 2007, s. 404 i nast. Rodzaje skarg, jakie można wnieść do sądu administracyjnego, zostały wymienione w art. 3§ 2 u.p.p.s.a. – zobacz w tym zakresie J. Darchal, J. Jagielski, R. Stankiewicz, *Komentarz do art. 3 u.p.p.s.a.* [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2015, 46 i nast.

1. POWSTAWANIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH I TERMINY ICH PŁATNOŚCI

1.1. Sposób powstawania zobowiązań podatkowych

Powstawanie zobowiązań podatkowych należy do kluczowych zagadnień prawa podatkowego⁷. Sposób powstawania zobowiązań podatkowych został określony w art. 21 §1 pkt 1 i 2 o.p.⁸ Zgodnie z zacytowanym przepisem zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:

1) zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie zobowiązania (art. 21 §1 pkt 1 o.p.),

2) doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.).

Ad 1) W przypadku określonym w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. zobowiązanie podatkowe powstaje przez złożenie deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 21 § 2 o.p., bez potrzeby wydawania decyzji podatkowej, a podatek wykazany w złożonej deklaracji jest podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 o.p.).

Ad 2) Decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p.), ma charakter konstytutywny i powinna być rezultatem przeprowadzonego postępowania podatkowego. Decyzja podatkowa powinna zostać wydana przez właściwy organ i zawierać elementy, o których mowa w art. 210 o.p. W postępowaniu podatkowym obowiązuje zasada pisemności postępowania z wyjątkami wynikającymi z przepisów szczególnych (art. 126 o.p.). Na podstawie art. 211 o.p. decyzję doręcza się stronie na piśmie lub za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Takie brzmienie art. 211 o.p. rodzi ten skutek, że w postępowaniu podatkowym nie ma możliwości ustnego wydania decyzji.

Wypada jeszcze zauważyć, że co do zasady obowiązek podatkowy wynika z przepisów rangi ustawowej, ale w tym zakresie istnieje jeden wyjątek. Wynika on z art. 2 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 września 2000 r. o referendum lokalnym⁹. Zgodnie z zacytowanym przepisem mieszkańcy gminy mogą się opodatkować w drodze referendum gminnego na cele publiczne mieszczące się w zakresie zadań i kompetencji organów gminy, tj. zadań realizowanych przez gminę.

⁷ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 208.

⁸ Na temat sposobów powstawania zobowiązań podatkowych zob. np. J. Głuchowski, *Zobowiązania podatkowe*, [w:] J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 27 i nast.

⁹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r., poz. 400, z późn. zm. Z kolei wg art. 54 ust. 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn., Dz.U. z 2016 r., poz. 446, z późn. zm.) dochodami gminy mogą być także wpływy z samoopodatkowania mieszkańców. Samoopodatkowanie może nastąpić wyłącznie w drodze referendum gminnego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 września 2000 r. o referendum lokalnym.

1.2. Terminy płatności zobowiązań podatkowych

Wymagalne zobowiązanie podatkowe powinno zostać uiszczone w terminie.

1) Terminy płatności zobowiązań podatkowych powstałych:

a) **z mocy prawa** – jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić (art. 47 § 3 o.p.). Terminy płatności zobowiązań podatkowych wynikają z ustaw podatkowych¹⁰. Na przykład termin zapłaty:

- podatku dochodowego od osób fizycznych ustalony został na podstawie art. 45 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych na dzień 30 kwietnia następującego po roku podatkowym¹¹,

- podatku dochodowego od osób prawnych ustalony został na podstawie art. 27 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹² na koniec trzeciego kwartału następnego roku podatkowego i w tym terminie należy wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku.

b) **na podstawie doręczonej decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego**. Zgodnie z art. 47 § 1 o.p. termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. W sytuacji gdy przepisy prawa podatkowego określają kalendarzowo terminy płatności podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku, to zapłata podatku następuje w terminach określonych w tych przepisach. Na przykład termin płatności podatku od nieruchomości¹³ dla osób fizycznych uregulowany jest w art. 6 ust. 7 u.o.p.i.o.l. Zgodnie z zacytowanym przepisem podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego¹⁴. W tym przypadku termin określony w art. 47 § 1 o.p. nie ma zastosowania. Terminem

¹⁰ Według art. 3 pkt 1 o.p. przez ustawy podatkowe rozumie się ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. Jako przykład ustaw, o których mowa w tym przypadku, można podać między innymi ustawę z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn., Dz.U. z 2014 r., poz. 752, z późn. zm.), ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn., Dz.U. z 2016 r., poz. 710, z późn. zm.), ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn., Dz.U. z 2014 r., poz. 851, z późn. zm.), ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity - Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.) czy ustawę z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn., Dz.U. z 2016 r., poz. 716, z późn. zm.) – ustawa zwana dalej - u.o.p.i.o.l.

¹¹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r., poz. 361, z późn. zm.

¹² Tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r., poz. 851, z późn. zm.

¹³ Podatek od nieruchomości uregulowany jest w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

¹⁴ Jednakże należy pamiętać, że w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 100 zł, podatek jest płatny jednorazowo w terminie płatności pierwszej raty (art. 6 ust. 11a u.o.p.i.o.l.).

płatności rat podatku od nieruchomości dla osób fizycznych jest termin kalendarzowy wynikający z u.o.p.i.o.l. Natomiast jeżeli decyzja ustalająca osobie fizycznej wysokość podatku od nieruchomości na dany rok podatkowy nie zostanie doręczona podatnikowi na 14 dni przed terminem płatności pierwszej raty (płatnej do 15 marca), to wówczas termin wynikający z u.o.p.i.o.l. nie ma zastosowania i pierwsza rata podatku płatna jest w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji (art. 47 § 2 o.p.). W razie wydania decyzji na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 lub pkt 2 o.p., nowym terminem płatności jest dzień, w którym, zgodnie z decyzją, powinna nastąpić zapłata odroczonego podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę albo poszczególnych rat, na jakie został rozłożony podatek lub zaległość podatkowa wraz z odsetkami za zwłokę¹⁵.

Na podstawie art. 21 o.p. można wyróżnić dwa rodzaje decyzji podatkowych. Po pierwsze – decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). Decyzja ta jest decyzją konstytutywną¹⁶, która po skutecznym doręczeniu tworzy zobowiązanie podatkowe. Po drugie – decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego wydaną na podstawie art. 21 § 3 o.p. Decyzja określająca ma charakter decyzji deklaratoryjnej, tj. potwierdzającej istnienie zobowiązania podatkowego, które powstało z mocy prawa.

2) Terminy płatności płatników i inkasentów

Terminem płatności dla płatników jest ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, powinna nastąpić wpłata należności z tytułu podatku (art. 47 § 4 o.p.).

Terminem płatności dla inkasentów¹⁷ jest dzień następujący po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić, chyba że organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy (art. 47 § 4a o.p.).

3) Moment dokonania zapłaty zobowiązań podatkowych.

Ustalenie faktu terminowej zapłaty zobowiązania podatkowego wymaga ustalenia momentu dokonania zapłaty. Kwestie te reguluje art. 60 o.p.

W przypadku zapłaty gotówką za termin zapłaty zobowiązania podatkowego należy uznać dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub na rachunek

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2014 r., II FSK 3181/13, teza 2, LEX nr 1450224.

¹⁶ Na temat pojęcia decyzji konstytutyjnej zobacz np. M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Prawne formy działania administracji*, [w:] M. Wierzbowski, J. Jagielski, J. Lang, M. Szubiakowski, A. Wiktorowska, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008, s. 290.

¹⁷ Według art. 9 o.p. inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Instytucja inkasenta występuje np. w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie na podstawie art. 19 pkt 2 u.o.p.i.o.l. rada gminy może zarządzić pobór tych opłat w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso, a także może wprowadzić obowiązek prowadzenia przez inkasentów ewidencji osób, o których mowa w art. 17 ust. 1, zobowiązanych do uiszczania opłaty miejscowej oraz określić szczegółowy zakres danych zawartych w tej ewidencji, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego poboru opłaty miejscowej.

tego organu w banku, w placówce pocztowej, w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, biurze usług płatniczych lub w instytucji płatniczej albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta (art. 60 § 1 pkt 1 o.p.).

W obrocie bezgotówkowym za termin zapłaty podatku przyjmuje się dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika, rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w instytucji płatniczej lub instytucji pieniądza elektronicznego na podstawie polecenia przelewu lub zapłaty za pomocą innego niż polecenie przelewu instrumentu płatniczego, zwanego dalej „innym instrumentem płatniczym” (art. 60 § 1 pkt 2 o.p.).

Zapłata podatku powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w całości lub w części (art. 59 §1 pkt 1 o.p.). Również pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w całości lub w części ciężącego na stronie (art. 59 §1 pkt 2 o.p.).

2. ULGI W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH A ULGA PODATKOWA

Ustawodawca w art. 67a § 1 o.p. unormował rodzaje ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Pojęcie „ulga w spłacie zobowiązań podatkowych”, o której mowa w art. 67a §1 o.p., nie jest tożsame z pojęciem „ulga podatkowa”, o której mowa w słowniczku ustawowym w art. 3 pkt 6 o.p.

Artykuł 3 pkt 6 o.p. stanowi, że ilekroć w ustawie jest mowa o ulgach podatkowych, rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku.

W przypadku ulg w spłacie zobowiązań podatkowych nie dochodzi do skutków wyżej wymienionych, tzn. nie następuje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, gdyż zmiana ulega tylko termin zapłaty należności podatkowej bądź zaległość podatkowa zostaje umorzona. Słusznie zatem zauważa WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 30 kwietnia 2008 r., I SA/Ol 127/08: „Teza 1. »Ułgi« przewidziane w art. 67a Ordynacji podatkowej nie są »ulgami podatkowymi« w rozumieniu art. 3 pkt 6 Ordynacji”¹⁸.

3. RODZAJE ULG W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Ustawodawca w art. 67a § 1 o.p. określił rodzaje ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. I tak organ podatkowy może:

¹⁸ LEX nr 467780.

a) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty,
b) odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek,
c) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe¹⁹, odsetki za zwłokę²⁰ lub opłatę prolongacyjną²¹. Z kolei w przypadku podatnika prowadzącego działalność gospodarczą organ podatkowy na podstawie art. 67b § 1 o.p. może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które:

- 1) nie stanowią pomocy publicznej,
- 2) stanowią pomoc *de minimis*,
- 3) stanowią pomoc publiczną.

4. ODROCZENIE TERMINU PŁATNOŚCI PODATKU LUB ROZŁOŻENIE ZAPŁATY PODATKU NA RATY ORAZ ODROCZENIE LUB ROZŁOŻENIE NA RATY ZAPŁATY ZALEGŁOŚCI PODATKOWEJ WRAZ Z ODSETKAMI ZA ZWŁOKĘ LUB ODSETKI OD NIEUREGULOWANYCH W TERMINIE ZALICZEK NA PODATEK

1. Odroczenie terminu płatności lub rozłożenie należności na raty jest efektywnym wykonaniem zobowiązań ciążących na stronie. Odroczenie terminu płatności lub rozłożenie należności na raty nie powoduje zmiany wysokości zobowiązania. Zmianie ulega tylko termin regulowania należności. Decyzje w sprawie odroczenia lub rozłożenia na raty podatku lub raty podatku mogą być wydane, zanim należność uzyska status zaległości podatkowej.

2. W przypadku wydawania decyzji, o których mowa w niniejszym punkcie, w zakresie podatków stanowiących dochód Skarbu Państwa organy podatkowe obligatoryjnie ustalają opłatę prolongacyjną od kwoty podatku lub zaległości podatkowej (art. 57 § 1 o.p.).

3. W myśl art. 57 §7 o.p. organy stanowiące jednostek samorządu powiatowego mogą wprowadzić opłatę prolongacyjną od decyzji wydawanych na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 lub pkt 2).

¹⁹ Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności (art. 51 § 1 o.p.). Za zaległość podatkową uważa się także niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek, w tym również zaliczkę, o której mowa w art. 23a, lub ratę podatku (art. 51 § 2 o.p.).

²⁰ Od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 52 § 1 pkt 2 i art. 54 o.p., naliczane są odsetki za zwłokę (art. 53 § 1 o.p.).

²¹ Zgodnie z art. 57 § 1 o.p. organ podatkowy w decyzji wydanej na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 (dotyczy odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zapłaty podatku na raty) lub pkt 2 (dotyczy odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek) dotyczącej podatków stanowiących dochód budżetu państwa ustala opłatę prolongacyjną od kwoty podatku lub zaległości podatkowej. Natomiast na podstawie § 7 art. 57 o.p. organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może wprowadzić opłatę prolongacyjną z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności podatków oraz zaległości podatkowych stanowiących dochód odpowiednio – gminy, powiatu lub województwa.

4. Opłata prolongacyjna stanowi rekompensatę dla organu udzielającego przedmiotowej ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych²².

5. „Decyzja wydana na podstawie art. 22 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. nr 27, poz. 111, ze zm.) nie może nakładać na podatnika obowiązku zapłaty rat w okresach, które już minęły, gdyż w takim przypadku decyzja ta już w chwili jej wydania jest niewykonalna” (wyrok NSA w Poznaniu z dnia 22 lutego 1994 r., SA/Po 3182/93 jest aktualny również pod rządami ordynacji podatkowej)²³.

5. UMORZENIE NALEŻNOŚCI PODATKOWYCH

1. Umorzenie należności jest nieefektywnym sposobem wygaśnięcia zobowiązań podatkowych²⁴. Powoduje definitywną utratę wpływów przez budżet państwa lub budżet jednostki samorządu terytorialnego. Umorzenie zaległości podatkowej stanowi wyłom w zasadzie z art. 84 Konstytucji RP²⁵, który stanowi, że „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”, oraz z zasady określonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP stanowiącej, że „Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”²⁶.

2. Przedmiotem postępowania w sprawie umorzenia może być umorzenie zaległości podatkowej bądź umorzenie samych odsetek od istniejących zaległości podatkowych albo umorzenie opłaty prolongacyjnej (art. 67a § 1 o.p. pkt 3). Umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa (art. 67a § 2 o.p.).

3. Organ podatkowy I-ej instancji dokonuje umorzenia zaległości podatkowych w drodze decyzji mającej charakter konstytutywny. Skutek z tej decyzji powstaje *ex nunc*, po skutecznym jej doręczeniu. Decyzja podatkowa w sprawie umorzenia zaległości podatkowej bądź umorzenia samych odsetek od istniejących zaległości podatkowych albo umorzenia opłaty prolongacyjnej powinna spełniać wymagania określone w art. 210 o.p. Jednym „ruchomym” jej elementem jest uzasadnienie, gdyż można odstąpić od uzasadnienia decyzji, gdy uwzględnia ona w całości żądanie strony. Nie dotyczy to decyzji wydanej na skutek odwołania bądź na podstawie której przyznano ulgę w zapłacie podatku (art. 210 § 5 o.p.).

²² Ordynacja podatkowa w art. 57 §5 i §6 o.p. wymienia przypadki, w których nie nalicza się opłaty prolongacyjnej.

²³ <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

²⁴ Zobacz na ten temat np. J. Małecki, *Umorzenie zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę (opłaty prolongacyjnej)*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 361 i nast.

²⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. nr 78, poz. 483, z późn. zm.) – zwana dalej: Konstytucja RP.

²⁶ Na temat zasady równości zobacz np. L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2010, s. 94-96 oraz P. Tuleja, *Zasada równości*, [w:] *Prawo konstytucyjne RP*, red. P. Sarnecki, Warszawa 2005, s. 157-161.

4. Warto wspomnieć, że już pod rządami ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych²⁷ sąd administracyjny słusznie stał na stanowisku, że „skoro umorzenie zaległości podatkowej jest instytucją nadzwyczajną, bowiem zasadą jest płacenie podatków, to tym samym wypadki gospodarcze lub społeczne muszą posiadać tę samą cechę. Wobec tego za umorzeniem zaległości podatkowej przemawiać będą te wypadki gospodarcze albo społeczne, które ogólnie mówiąc, niezależne są od sposobu postępowania podatnika bądź spowodowane działaniem czynników, na które podatnik nie może mieć wpływu. Nie można bowiem z instytucji umorzenia zaległości podatkowej czynić powszechnie stosowanego środka prowadzącego do zwolnienia od zapłaty podatku”²⁸.

5. W związku z powyższym w pełni należy podzielić stanowisko WSA w Krakowie wyrażone w wyroku z dnia 30 września 2015 r., I SA/Kr 1020/15, że „umorzenie zaległości podatkowej jest instytucją o charakterze wyjątkowym, gdyż zasadą jest płacenie podatków. Udzielenie ulgi podatkowej jest uzasadnione w sytuacjach szczególnych i wyjątkowych, na które strona nie miała wpływu. Bieżące problemy finansowe same w sobie nie mogą być uznane za wystarczającą przesłankę pozwalającą zastosować art. 67a o.p. W przeciwnym razie wyjątek stałby się regułą, albowiem ulga w spłacie należnych podatków będzie zawsze w interesie podatnika. W konsekwencji, gdy znajdzie się w trudnej sytuacji, zawsze spełniałby przesłankę do zastosowania ulgi”²⁹.

6. Podobnie orzekł WSA w Łodzi w wyroku z dnia 18 grudnia 2015 r., I SA/Łd 401/15: „Wyjątkowy charakter ulgi polegającej na umorzeniu zaległości podatkowej, stanowiącej wyłom od zasady powszechności opodatkowania, powoduje, że nie mogą stanowić podstawy umorzenia wszelkie okoliczności, będące następstwem określonych decyzji gospodarczych podatnika. Do takich należą np. nietrafione inwestycje, czy nadmierne zadłużenie się na skutek zaciągnięcia kredytu bankowego. Umorzenie zaległości podatkowych z powyższych powodów oznaczałoby w istocie przerzucenie na społeczeństwo skutków podejmowania nietrafnych decyzji gospodarczych lub ryzyka ekonomicznego.”³⁰.

6. PRZESŁANKI Z ART. 67A § 1 O.P. DO PRYZNANIA ULGI

Ordynacja podatkowa w art. 67a § 1 o.p. przyjęła, że organ podatkowy może udzielić podatnikowi na jego wniosek ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym.

²⁷ Tekst jednolity: Dz.U. z 1993 r. nr 108, poz. 486, z późn. zm. Ustawa o zobowiązaniach podatkowych utraciła moc z dniem 1 stycznia 1998 r. na podstawie art. 343 §1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

²⁸ Wyrok NSA w Gdańsku z dnia 15 maja 1991 r., SA/Gd 295/91 – <http://www.orzeczenia-nsa.pl>.

²⁹ LEX nr 1938968.

³⁰ LEX nr 1969649.

7. POJĘCIE WAŻNEGO INTERESU PODATNIKA W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

1. Przesłanka „ważnego interesu podatnika” określona w art. 67a § 1 o.p. wymaga wykazania konkretnych okoliczności, które są wyjątkowe, niezależne od woli i sposobu postępowania podatnika, uniemożliwiające mu wywiązanie się z ciężących na nim obowiązków względem Skarbu Państwa. Przesłanki tej nie można utożsamiać z subiektywnym przekonaniem podatnika o potrzebie umorzenia zaległości podatkowej³¹.

2. Ważny interes podatnika to sytuacja, gdy z powodu nadzwyczajnych przypadków losowych lub szczególnego splotu okoliczności nie jest on w stanie uregulować zaległości podatkowej, zaś interes publiczny to dążenie do sytuacji, w której podatnicy regulują swoje zobowiązania podatkowe w całości i terminowo przy równoczesnej dbałości o interes Skarbu Państwa, rozumiany jako konieczność zapewnienia stałych dochodów państwa, a więc i możliwości realizacji zadań ogólnospołecznych³².

3. Z kolei NSA stwierdził, że „interes podatnika” to pewien stan spowodowany najczęściej nadzwyczajnymi, losowymi przypadkami dotyczącymi podatnika, który w konsekwencji powoduje, że nie może on uregulować zaległości podatkowej, przy czym nie jest to katalog zamknięty³³.

4. Posłużenie się przez ustawodawcę pojęciem niedookreślonym wymaga od organu wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności faktycznych po to, aby na tej podstawie stwierdzić, czy dana sytuacja faktyczna mieści się w zakresie przesłanki ważnego interesu podatnika. Organ, oceniając możliwość zastosowania ulgi, musi wziąć pod uwagę nie tylko aktualną sytuację materialną i finansową podatnika, ale także jego działania z przeszłości. Pomimo drugorzędного znaczenia tych działań dla oceny „ważnego interesu podatnika” nie mogą one zostać pominięte. Tylko w ten sposób można uniknąć sytuacji, w której podatnik poprzez swoje zachowanie celowo lub nieświadomie doprowadza do sytuacji, w której zasada powszechności opodatkowania ulega wyłączeniu³⁴.

5. Gdy organ podatkowy stwierdzi, że w sprawie nie zachodzą przesłanki, o których mowa w przepisie art. 67a § 1 pkt 3 o.p., a więc nie występuje „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”, przepis ten w ogóle nie może mieć zastosowania i przyznanie ulgi jest wykluczone. Natomiast stwierdzenie przez organ podatkowy, że którakolwiek z tych przesłanek występuje, otwiera drogę do rozważenia, czy zaległość podatkowa może być umorzona. W takiej sytuacji organ rozstrzyga jednak w ramach uznania administracyjnego, co oznacza, że może, ale nie musi zastosować żadaną przez podatnika ulgę³⁵.

³¹ Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2015 r., II FSK 2918/15, LEX nr 1988641.

³² Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 3 marca 2015 r., I SA/Rz 1012/14, LEX nr 1657409.

³³ Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2015 r., II FSK 1318/13, LEX nr 1750039.

³⁴ Wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2016 r., II FSK 3001/13, LEX nr 2033551.

³⁵ Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2016 r., II FSK II FSK 2887/13, LEX nr 2033516.

8. POJĘCIE INTERESU PUBLICZNEGO W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

1. Dyrektywa uwzględnienia interesu publicznego, zawarta w art. 67a § 1 pkt 3 o.p. nie może być wąsko rozumiana, ale wymaga przeanalizowania obowiązków ciążących na danym podatniku z punktu widzenia wartości istotnych dla całego społeczeństwa. Nie tylko z punktu widzenia interesów fiskalnych związanych z dochodami budżetowymi, ale także z potencjalnymi wydatkami, na przykład w dziedzinie pomocy społecznej³⁶.

2. Interes publiczny to dyrektywa postępowania nakazująca respektowanie wspólnych wartości istotnych dla całego społeczeństwa lub danej społeczności lokalnej, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej, sprawność i obiektywizm działania aparatu państwowego itp³⁷.

3. Interes publiczny to sytuacja, gdy zapłata zaległości podatkowych spowoduje konieczność sięgania przez podatnika do środków pomocy państwa, gdyż nie będzie w stanie zaspokajać swoich potrzeb materialnych³⁸.

4. Jeżeli podatnik pobiera zasiłki z pomocy społecznej, to dokonując oceny interesu publicznego organ podatkowy powinien odpowiedzieć na pytanie, czy w słusznym interesie publicznym jest dochodzenie odsetek od zaległości podatkowych oraz nierozkładanie na raty spłaty zadłużenia od podatnika, którego jedynym źródłem dochodu są zasiłki z pomocy społecznej³⁹.

Zacytowane wyżej orzeczenia należy uznać za słuszne i oddające istotę zagadnienia.

9. KONKRETYZACJA PRZESŁANEK Z ART. 67A § 1 O.P. DO UDZIELENIA ULGI W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

1. Ponieważ ustawowe przesłanki do udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określone w art. 67a § 1 o.p. są nieostre, wymagają konkretyzacji w każdym określonym przypadku. Ich konkretyzacja polega na uwzględnieniu przez organ podatkowy różnych stanów faktycznych w podejmowanym rozstrzygnięciu, takich jak w szczególności: brak środków do życia przez podatnika w przypadku spłaty zobowiązań podatkowych, czasowy brak środków finansowych, wypadek losowy, obawa upadłości, obawa o utratę miejsc pracy, przyczynienie się przez stronę swoim działaniem do powstania zaległości podatkowej, trudna sytuacja finansowa podatnika. Dla zobrazowania konkretyzacji przesłanek z art. 67a § 1 o.p. poniżej przedstawiono wybrane orzeczenia sądów administracyjnych.

³⁶ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 listopada 2015 r., I SA/Rz 862/15, LEX nr 1948186.

³⁷ Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2015 r., II FSK 1318/13, LEX nr 1750039.

³⁸ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 8 stycznia 2014 r., I SA/Lu 1199/13, LEX nr 1497604.

³⁹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 18 listopada 2004 r., FSK 1185/04, LEX nr 147739.

2. Niepowodzenia finansowe w działalności gospodarczej nie mogą automatycznie skutkować obowiązkiem udzielenia ulgi podatkowej. Należności podatkowe stanowią część dochodów budżetowych państwa, a co za tym idzie – pośrednio mają wpływ na sytuację życiową innych podatników. Gromadzenie środków m.in. na pokrycie kosztów działalności gospodarczej i zapłatę ciężących na prowadzącym działalność gospodarczą danin publicznych jest immanentną cechą planowania tego rodzaju działalności⁴⁰.

3. Przejściowe trudności związane z uzyskiwaniem niższych dochodów z prowadzonej działalności nie są podstawą do automatycznego udzielenia ulgi, są bowiem elementem ryzyka gospodarczego. Przedsiębiorca prowadzący określoną działalność gospodarczą musi liczyć się z takim ryzykiem i tak ją prowadzić, aby element ryzyka w największym stopniu eliminować lub ograniczać skutki zdarzeń lub okoliczności dla siebie niekorzystnych⁴¹.

4. Kto osiąga niskie, ale regularne miesięczne dochody, zasadniczo nieróżniące się od dochodów innych osób, które w terminie płacą podatki, nie może liczyć na umorzenie zaległości podatkowej⁴².

5. Sam fakt, że zaległość dotyczy podatku z nieujawnionych źródeł, nie przeszkadza w jej umorzeniu⁴³.

6. Sytuacja, w której spłata zaległości spowoduje konieczność sięgania przez podatnika do środków pomocy państwa (korzystanie z pomocy społecznej), gdyż nie będzie on w stanie zaspokajać swoich potrzeb materialnych, nie jest zgodna z interesem tego obywatela, jednocześnie nie jest zgodna również z interesem publicznym. Ochrona interesu publicznego to nie tylko dbałość o priorytetowe regulowanie należności na rzecz Skarbu Państwa, lecz również minimalizowanie wydatków z budżetu państwa, pojawiających się w następstwie konieczności uregulowania przez zobowiązanego należności podatkowych⁴⁴.

7. Nieznajomość przepisów podatkowych nie stanowi przesłanki uzasadniającej przyznanie ulgi w spłacie podatku⁴⁵.

8. Wyzbycie się całego majątku uzyskanego ze spadku musi zostać ocenione negatywnie przy ustalaniu przesłanek przyznania ulgi podatkowej przewidzianej w art. 67a § 1 pkt 3 o.p. Przyznawanie ulgi podatkowej w przypadku, w którym podatnik wyzbywa się całego majątku, z którego w pierwszej kolejności powinien być uiszczyć należny podatek, stanowiłoby podstawę do nadużyć i byłoby ewidentnie sprzeczne z interesem publicznym⁴⁶.

9. Nieuzyskiwanie przez podatnika dochodów i utrzymywanie się wraz z rodziną ze środków pochodzących z likwidacji majątku firmy męża, samo przez się

⁴⁰ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 grudnia 2015 r., I SA/Łd 1022/15, LEX nr 1969559.

⁴¹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 3 grudnia 2015 r., I SA/Ol 525/15, LEX nr 1973060.

⁴² Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2015 r., II FSK 2498/13, LEX nr 1828258.

⁴³ Wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2015 r., II FSK 1676/13, LEX nr 1770795.

⁴⁴ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 lipca 2015 r., I SA/Rz 307/15, LEX nr 1809920.

⁴⁵ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 18 marca 2015 r., I SA/Bd 59/15, LEX nr 1669030.

⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2016 r., II FSK 3028/13, LEX nr 2033558.

nie może być traktowane jako sytuacja szczególna, uzasadniająca zastosowanie ulgi podatkowej⁴⁷.

10. Posiadanie przez skarżącą majątku o wartości 367 tys. zł wyklucza możliwość zastosowania wnioskowanej przez nią ulgi⁴⁸.

11. Powoływanie się na trudną sytuację materialną związaną m.in. z niską kwotą otrzymywanego świadczenia emerytalnego oraz wysokie koszty miesięczne utrzymania, obejmujące także spłatę pożyczek, nie jest przesłanką do udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych⁴⁹.

12. Jeżeli podatniczka znajduje się w trudnej sytuacji majątkowej, gdyż osiąga stałe dochody tylko z emerytury, które przeznaczone są w przeważającej większości na bieżące wydatki, ale posiada dwie nieruchomości, a ponadto wyzbyła się przed uregulowaniem zaległości podatkowej samochodu, którego wartość przewyższała wysokość zaległości podatkowej, to brak jest podstaw do umorzenia tej zaległości⁵⁰.

13. Czasowy brak środków pieniężnych nie stanowi pozytywnej przesłanki zastosowania ulgi podatkowej, jaką jest odroczenie terminu płatności podatku⁵¹.

14. Zgodnie ze stanowiskiem judykatury nie można kosztem terminowości regulowania należności publicznoprawnych dokonywać zakupów w wysokości przekraczającej deklarowane dochody i pozbywać się majątku, z którego przynajmniej w części można zaspokoić swoje zobowiązania względem budżetu państwa⁵².

15. Przekazanie środków ze sprzedaży nieruchomości na zakup innej nieruchomości nie stanowi wystarczającego powodu braku uregulowania podatku. Skutki finansowe tej decyzji nie mogą być przerzucane na Skarb Państwa⁵³.

16. Efektywna realizacja zobowiązań podatkowych a przyznanie ulgi w postaci rozłożenia na raty należności podatkowych. „Ulgi określone w art. 48 Ordynacji podatkowej nie rodzą skutków materialnoprawnych w postaci wygaśnięcia zobowiązania, stąd należy wnioskować, iż zastosowanie tej instytucji powinno sprzyjać efektywnej realizacji zobowiązań. Zasadna jest odmowa rozłożenia na raty zaległości podatkowej, jeżeli osiągnane przez skarżącego dochody nie gwarantują, iż nawet udzielona ulga podatkowa byłaby możliwa do wykonania⁵⁴. „Organ rozstrzygający na podstawie art. 48 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej winien wziąć pod uwagę, ustalić i rozważyć również sytuację podatnika powstałą na skutek odmowy umorzenia części zaległości podatkowej i w wyniku postępowania dowodowego przy czynnym współudziale strony, jeżeli decyduje się na rozłożenie całości zaległości na raty – określić

⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 28 października 2015 r., II FSK 2266/13, LEX nr 1986413.

⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2016 r., II FSK 3530/13, LEX nr 2036603.

⁴⁹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 28 października 2015 r., I SA/Sz 758/15, LEX nr 1935943.

⁵⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 lipca 2015 r., III SA/Wa 3251/14, LEX nr 1972193.

⁵¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 stycznia 2014 r., I SA/Gd 1246/13, LEX nr 1467331.

⁵² Wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 września 2008 r., I SA/Kr 729/08, LEX nr 491506.

⁵³ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 18 marca 2015 r., I SA/Bd 58/15, LEX nr 1669029.

⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2008 r., I FSK 263/07, LEX nr 466069.

te raty w sposób uzasadniony wszystkimi okolicznościami sprawy, mając przy tym na uwadze, aby udzielona ulga w wykonaniu podatku możliwa była do wykonania⁵⁵. Organ podatkowy, rozkładając zaległość podatkową na określone raty, powinien uzasadnić, dlaczego rozłożył na taką, a nie inną liczbę rat i odnieść się do konkretnej sytuacji majątkowej podatnika. Takie okoliczności pozwolą bowiem na ocenę, czy podatnik będzie miał realną możliwość spełnienia świadczeń ratalnych⁵⁶.

17. Obciążenia o charakterze prywatnym i konsumpcyjnym, które przecież zaciągnięte zostały dobrowolnie, nie mogą być traktowane priorytetowo w stosunku do tych obligatoryjnych, nałożonych w drodze ustawy. Bez znaczenia dla sprawy pozostaje też woła do spłaty należnych zobowiązań, skoro świadczenie to jest przymusowe. Żadne okoliczności nie przemawiają za kredytowaniem przez Skarb Państwa spłaty należności publicznoprawnej (w drodze rozłożenia płatności na raty) w sytuacji, gdy podatnik ma zdolności kredytowe, może zatem na ten cel zaciągnąć kredyt gotówkowy⁵⁷.

18. Sensem instytucji umorzenia zaległości podatkowych powinno być wyłącznie zapewnienie podatnikowi możliwości przewyciężenia trudności finansowych w celu zapewnienia regulowania zobowiązań podatkowych w przyszłości. Niedopuszczalne jest natomiast przerzucanie na budżet gminy ciężarów finansowych związanych z decyzjami biznesowymi podatnika⁵⁸.

10. PRZESŁANKI DO PRYZNANIA ULGI W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH PODATNIKOM PROWADZĄCYM DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ

1. Ulgi udzielane na podstawie art. 67b o.p. dla podatników prowadzących działalność gospodarczą można generalnie podzielić na:

- 1) ulgi stanowiące pomoc publiczną – art. 67b § 1 pkt 3o.p.,
- 2) ulgi niestanowiące pomocy publicznej – art. 67b § 1 pkt 1o.p.,
- 3) ulgi stanowiące pomoc *de minimis* – art. 67b § 1 pkt 2o.p.

Zgodnie z dotychczasowym stanowiskiem judykatury:

- „W świetle art. 67b § 1 pkt 2 o.p. organ podatkowy, rozpoznając wniosek o udzielenie pomocy *de minimis*, winien w pierwszej kolejności badać, czy spełnione zostały przesłanki określone art. 67a § 1 o.p., a zatem czy wystąpił ważny interes podatnika lub interes publiczny. Dopiero wystąpienie tych przesłanek lub jednej z nich obliguje organ do badania dopuszczalności udzielenia pomocy publicznej na gruncie art. 67b § 1 pkt 2 o.p.”⁵⁹

- „Udzielenie przewidzianej w art. 67b § 1 pkt 2 o.p. pomocy *de minimis*

⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2005 r., I FSK 44/05, LEX nr 176684.

⁵⁶ Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 1 lipca 2003 r., I SA/Wr 1391/01, LEX nr 102825.

⁵⁷ Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2006 r., II FSK 257/05, LEX nr 286924.

⁵⁸ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 października 2015 r., I SA/Sz 645/15, LEX nr 1935921.

⁵⁹ NSA w wyroku z dnia 23 stycznia 2014 r., II FSK 532/12, LEX nr 1452548. Identycznie NSA w wyroku z dnia 11 maja 2012, II FSK 2257/10, LEX nr 1166130.

ma charakter uznaniowy i wymaga ustalenia przez organ podatkowy, że pomoc ta jest uzasadniona ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, a więc że spełnione są przesłanki określone w art. 67a § 1 o.p.⁶⁰

- „Udzielenie przewidzianej w art. 67b § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej pomocy *de minimis* ma charakter uznaniowy i wymaga ustalenia przez organ podatkowy, że pomoc ta jest uzasadniona ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, a więc że spełnione są przesłanki określone w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej przy jednoczesnym ustaleniu, że pomoc nie naruszy warunków wynikających z postanowień rozporządzenia Komisji (WE) z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i art. 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz.U. UE L 379.5 z 28 grudnia 2006 r.)”⁶¹.

Ad 1 pkt 1) Ulga stanowiąca pomoc publiczną udzielana na podstawie zacytowanego przepisu jest ukierunkowana na konkretne cele lub określone przeznaczenie. Zgodnie z art. 67b § 1 pkt 3 o.p. pomoc publiczna może być udzielona między innymi: na naprawienie szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia, w celu zapobieżenia lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym, w celu wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięcia gospodarczego podejmowanego w interesie europejskim, promocji i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty, jako rekompensata za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów. Udzielenie pomocy publicznej dla przedsiębiorców następuje między innymi na podstawie ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej⁶², rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁶³ oraz również na podstawie rozporządzeń Rady Ministrów wydanych na podstawie art. 67b § 6 o.p.

Za słuszne należy uznać stanowisko sądów administracyjnych wyrażone w wyrokach w 2015 r., w których stwierdzono: „Warunkiem wystarczającym a zarazem koniecznym udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych dla podatnika będącego przedsiębiorcą jest ustalenie spełnienia warunków przewidzianych dla udzielenia pomocy publicznej na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw z art. 67b § 1 pkt 3 lit. h) o.p. Norma zawarta w art. 67a znajduje w takim przypadku zastosowanie jedynie w zakresie przewidzianych w tym przepisie rodzajów ulg w spłacie zobowiązań podatkowych”⁶⁴.

Ad 1 pkt 2) W zakresie udzielania ulgi niestanowiącej pomocy publicznej zastosowanie będzie miał art. 67a o.p. co do przesłanek do udzielenia ulgi jak i rodzajów ulg.

⁶⁰ Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2011 r., II FSK 299/10, LEX nr 1151353.

⁶¹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 listopada 2007 r., I SA/OI 547/07, LEX nr 361261.

⁶² Tekst jednolity: Dz.U. z 2007 r. nr 59, poz. 404, z późn. zm.

⁶³ Tekst jednolity: Dz.U. UE.L. z 2015 r. nr 248, poz. 9.

⁶⁴ Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2015 r., II FSK 2842/13, LEX nr 1988615. Identycznie WSA w Krakowie w wyroku z dnia 15 grudnia 2015 r., I SA/Kr 44/15, LEX nr 1970710 oraz NSA w wyroku z dnia 19 listopada 2015 r., II FSK 2624/13, LEX nr 1990366.

Ad 1 pkt 3) Na podstawie art. 67b § 1 pkt 2 o.p. ulga stanowiąca pomoc *de minimis* udzielana jest w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*. Obecnie obowiązuje w tym zakresie 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*⁶⁵, które określa warunki udzielania tej pomocy. Z przedstawionego wyżej stanowiska sądów administracyjnych wynika, że udzielenie przewidzianej w art. 67b § 1 pkt 2 o.p. pomocy *de minimis*, jest uzależnione od spełnienia przesłanki z art. 67a § 1 o.p., tj. musi być uzasadnione ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Stanowisko sądów administracyjnych jest dyskusyjne. Wydaje się, że w zakresie udzielania pomocy *de minimis* art. 67a o.p. powinien mieć zastosowanie tylko do wskazania rodzaju ulg przy udzielaniu pomocy *de minimis*⁶⁶. Natomiast do udzielania pomocy *de minimis* nie powinno się stosować przesłanek „ważnego interesu podatnika” czy „interesu publicznego”, gdyż warunki udzielania pomocy *de minimis* zostały określone w podanym wyżej rozporządzeniu Komisji (UE) NR 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r.

Odmienne stanowisko od wyroków zaprezentowanych powyżej w zakresie przesłanek udzielania pomocy *de minimis* zajął NSA w wyroku z dnia 19 listopada 2015 r., II FSK 2624/13, przyjmując: „Materialnoprawną podstawą rozpatrzenia wniosku o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które stanowią pomoc *de minimis* dla podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, jest art. 67b § 1 pkt 2 o.p. Norma zawarta w art. 67a znajduje w tym przypadku zastosowanie jedynie w zakresie przewidzianych w tym przepisie rodzajów ulg w spłacie zobowiązań podatkowych”⁶⁷. Orzeczenie to w pełni należy podzielić.

11. UDZIELANIE ULG W PODATKACH STANOWIĄCYCH DOCHÓD JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO PRZEZ RZĄDOWE ORGANY PODATKOWE⁶⁸

1. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁶⁹ stanowi w art. 18 ust. 2 u.d.j.s.t., iż „w przypadku pobieranych przez urząd skarbowy podatków i opłat stanowiących w całości dochody jednostek samorządu te-

⁶⁵ Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 352/1 z dnia 24 grudnia 2013 r.

⁶⁶ Por. w tym zakresie B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 366-369.

⁶⁷ LEX nr 1990366.

⁶⁸ Jednostkami samorządu terytorialnego są: gmina – działająca na podstawie ustawy z dnia 8 marca 1990 r. (tekst jedn., Dz.U. z 2016 r., poz. 446, z późn. zm.), powiat – działający na podstawie ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn., Dz.U. z 2016 r., poz. 814, z późn. zm.) i samorządowe województwo – działające na podstawie ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn., Dz.U. z 2016 r., poz. 486, z późn. zm.).

⁶⁹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r., poz. 198, z późn. zm. Ustawa zwana dalej: u.d.j.s.t.

rytorialnego, naczelnik tego urzędu może umarzać, odraczać termin zapłaty lub rozkładać na raty należności oraz zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź ograniczać pobór należności wyłącznie za zgodą przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego”. Ustawa stanowi dalej, że na postanowienie przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego w przedmiocie ulg, o których mowa w ust. 1, nie przysługuje zażalenie (art. 18 ust. 2 u.d.j.s.t.). Obecnie przez „zarząd jst” należy rozumieć w gminie wójta (burmistrza i prezydenta miasta), a w pozostałych jst odpowiednio zarząd powiatu/samorządowego województwa. Uwzględniając powyższe, można przyjąć, że udzielenie ulgi na podstawie art. 18 ust. 2 u.d.j.s.t. jest możliwe jedynie wtedy, gdy zgodę na dokonanie ulgi wyraził organ wykonawczy jst.

2. Tak więc za słuszne należy uznać stanowisko NSA wyrażone w wyroku z dnia 6 listopada 2014 r., II FSK 2659/12, że „użyty w art. 18 ust. 2 ustawy z 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zwrot »wyłącznie za zgodą« jednoznacznie przesądzał, że wynikające z art. 67a § 1 o.p. uprawnienia do udzielenia ulg w spłacie podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego mogą być realizowane tylko z uwzględnieniem stanowiska organu jednostki samorządu terytorialnego. Oznacza to, że brak zgody tego organu wyłączał możliwość pozytywnego rozstrzygnięcia wniosku o udzielenie ulgi, poprzez umorzenie zaległości podatkowych”⁷⁰.

3. Brak zgody przewodniczącego jednostki samorządu terytorialnego skutkuje niemożnością wydania przez organ podatkowy decyzji pozytywnej dla podatnika z uwagi na brak jednej z przesłanek koniecznych do udzielenia ulgi⁷¹.

12. POSTĘPOWANIE W SPRAWIE PRYZNANIA ULGI

1. Postępowanie podatkowe w sprawie zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych wszczyna się wyłącznie na wniosek strony.

2. W przypadku wniesienia podania przez osobę nieposiadającą statusu strony, tryb przewidziany w art. 169 § 1 o.p. nie ma zastosowania. Zgodnie bowiem z art. 165a o.p. organ podatkowy, który stwierdzi brak statusu strony przez osobę wnoszącą podanie, zobowiązany jest odmówić wszczęcia postępowania⁷².

3. Wniosek o wszczęcie postępowania powinien odpowiadać wymogom określonym w art. 168 § 2 i § o.p. Wniosek strony o udzielenie ulgi powinien być sformułowany jednoznacznie.

4. Jeżeli charakter wniesionego pisma budzi wątpliwości, organ administracji ma obowiązek wyjaśnić rzeczywistą wolę osoby wnoszącej pismo. „Wskazać należy, że organy podatkowe przy rozpatrywaniu sprawy, żądania i wnioski strony powinny od-

⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 6 listopada 2014 r., II FSK 2659/12, LEX nr 1591808. Identycznie WSA w Krakowie w wyroku z dnia 16 grudnia 2014 r., I SA/KR 990/14, teza 3, LEX nr 1665530.

⁷¹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 marca 2014 r., I SA/Sz 889/13, LEX nr 1446941.

⁷² Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2011 r., II FSK 900/10, LEX nr 1151410.

czytywać zgodnie z ich treścią, a nie według nazw nadanych przez strony postępowania. Organ administracji nie jest związany nawet podaną przez stronę podstawą prawną żądania, a musi rozpoznać sprawę, co do jej istoty, w świetle intencji autora dających się ustalić na podstawie całej treści pisma. Nie ma decydującego znaczenia również tytuł pisma. Organ w sytuacji wątpliwości, co do treści żądania strony powinien, kierując się art. 121 § 2 O.p., wyjaśnić rzeczywistą wolę stron, udzielając jej przy tym odpowiednich wyjaśnień i wskazówek, co do konsekwencji rozpatrzenia żądania w określonym trybie⁷³.

5. Podanie powinno spełniać wymogi formalne określone w art. 168 § 2 i § 3 o.p. Jeżeli podanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy wzywa wnoszącego podanie do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia (art. 169 § 1 o.p.). „Do braków formalnych, które rodzą obowiązek organu podatkowego wezwania osoby do ich usunięcia, należą braki, które uniemożliwiają nadanie podaniu właściwego biegu. Zaliczyć do nich trzeba: żądanie, które wyznacza przedmiot postępowania, podpis osoby, pełnomocnictwo, jeżeli osoba działa przez pełnomocnika oraz inne wymagania stawiane przepisami szczególnymi⁷⁴.”

6. Słusznie zauważa NSA, że treść wezwania do usunięcia braków formalnych pisma nie powinna nastroczać trudności w jego zrozumieniu, być precyzyjna i w razie potrzeby powinna zawierać także wyjaśnienia i informacje, które zwłaszcza osobom niemającym wykształcenia prawniczego i w postępowaniu niekorzystającym z usług fachowego pełnomocnika pozwolą na prawidłowe wykonanie wezwania⁷⁵, jak również że siedmiodniowy termin na udzielenie odpowiedzi na wezwanie organu podatkowego do uzupełnienia braków we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej nie podlega przedłużeniu⁷⁶.

7. Przesłanki umorzenia zaległości podatkowej, wymienione w art. 67a § 1 pkt 3 o.p., ważny interes podatnika oraz interes publiczny stanowią terminy nieostre, co oznacza, że ich treść musi być ustalona w konkretnej sprawie. Dla organu podatkowego oznacza to, że w każdej rozpatrywanej sprawie indywidualnie musi on ustalić i ocenić, na czym polega ważny interes podatnika oraz interes publiczny⁷⁷.

8. Umorzenie może dotyczyć wyłącznie stosunku zobowiązaniowego, który istnieje w momencie podejmowania decyzji w tej sprawie. Bezprzedmiotowe jest zatem postępowanie o umorzenie, jeżeli zobowiązanie wygasło i nie istnieje zaległość podatkowa⁷⁸.

9. Odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie zapłaty podatku na raty oraz odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami

⁷³ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 czerwca 2013 r., I SA/Sz 35/13, LEX nr 1332521. Podobnie WSA w Łodzi w wyroku z dnia 7 stycznia 2010 r., I SA/Łd 775/09, LEX nr 554074.

⁷⁴ Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2008 r., I FSK 541/07, LEX nr 969661.

⁷⁵ Wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2015 r., II FSK 1770/13, LEX nr 1801164.

⁷⁶ Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2015 r., II FSK 552/13, LEX nr 1710328.

⁷⁷ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 31 maja 2016 r., I SA/Ke 216/16, LEX nr 2054146.

⁷⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 czerwca 2015 r., I SA/Gd 599/15, LEX nr 1751586.

za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek następuje na wniosek strony⁷⁹ w drodze decyzji wydanej przez właściwy organ podatkowy.

10. Wydana na podstawie art. 67a § 1 pkt 3 o.p. decyzja w przedmiocie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych ma charakter uznaniowy. Oznacza to, że nawet spełnienie określonej w tym przepisie przesłanki w postaci zaistnienia ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego nie oznacza powstania po stronie organów podatkowych obowiązku udzielenia ulgi, a jedynie stwarza możliwość jej udzielenia. Innymi słowy, spełnienie wymienionych w przywołanym przepisie przesłanek jedynie otwiera możliwość rozważenia zasadności wniosku podatnika, nie obligując jednak organów podatkowych do uwzględnienia wniosku i udzielenia ulgi⁸⁰.

11. Gromadzenie materiału dowodowego sprawy musi się odbywać w kontekście normy materialnoprawnej, która ma zostać zastosowana w sprawie, gdyż przesłanki te same normy określają istotne dla rozstrzygnięcia sprawy okoliczności faktyczne, które muszą być udowodnione dla jej prawidłowego zastosowania. Organ podatkowy nie może dowolnie wybierać dowodów, które są podstawą ustaleń faktycznych, poprzez powoływanie się na swoje uprzednio wydane decyzje ostateczne (co istotne, dotyczące innych lat podatkowych), gdyż oznaczałoby to, że prowadzi postępowanie pod z góry założoną tezę, co zaprzeczałoby wszelkim zasadom rzetelnego postępowania podatkowego, określonym w przepisach o.p.⁸¹

12. W postępowaniu wywołanym wnioskiem o umorzenie zaległości podatkowej nie można skutecznie kwestionować i weryfikować wysokości zobowiązania podatkowego⁸².

13. Zanim fiskus odmówi umorzenia zaległości, powinien ustalić m.in., czy dochód niepełnosprawnego wystarcza nie tylko na spłatę zobowiązań podatkowych i zaspokojenie jego potrzeb, lecz także na utrzymanie rodziny⁸³.

14. Ustalając sytuację materialną i rodzinną podatnika, stosownie do art. 67 § 1 pkt 1 o.p., wiedza specjalistyczna biegłego jest zbędna w sytuacji dysponowania przez organy stosownymi deklaracjami i zeznaniami podatkowymi⁸⁴.

⁷⁹ W postępowaniu podatkowym strona jest inaczej zdefiniowana niż w postępowaniu administracyjnym uregulowanym w kodeksie postępowania administracyjnego. Według art. 31 k.p.a. stroną w postępowaniu jest każdy, czyjego interesu prawnego dotyczy postępowanie albo kto ze względu na swój interes prawny lub obowiązek żąda czynności od organu. Z kolei według art. 133 § 1 o.p. stroną w postępowaniu podatkowym jest podmiot, który:

a) jest podatnikiem, płatnikiem, inkasentem lub ich następcą prawnym, a także osobą trzecią, o której mowa w art. 110-117b i który

b) z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do którego czynność organu podatkowego się odnosi lub którego interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

⁸⁰ Wyrok NSA z dnia 9 października 2014 r., II FSK 2527/12, LEX nr 1588088.

⁸¹ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 listopada 2015 r., I SA/Po 250/154, LEX nr 1946614.

⁸² Wyrok NSA z dnia 11 września 2015 r., II FSK 1821/13, LEX nr 1789151.

⁸³ Wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2015 r., II FSK 1543/13, LEX nr 1770383.

⁸⁴ Wyrok NSA z dnia 1 lutego 2011 r., II FSK 1635/09, LEX nr 965042.

15. Uznanie administracyjne nie oznacza, że organ podatkowy może działać w sposób dowolny w oparciu o z góry przyjęte kryteria, a nie uwzględniając indywidualnych okoliczności sprawy oraz norm proceduralnych, niezbędnych do właściwego zastosowania prawa materialnego⁸⁵.

16. W sytuacji złożenia wniosku o rozłożenie zaległości podatkowej na raty, w którym brak jest propozycji ze strony wnioskodawcy co do wysokości rat i terminów płatności, organ winien zwrócić się do podatnika o wypowiedzenie się w tej kwestii, ponieważ podatnik jest najlepiej zorientowany, jakie są jego możliwości finansowe, aby realizować spłatę zgodnie z wydaną decyzją. Należy mieć na uwadze, że w sytuacji ustalenia rat spłaty zaległości podatkowej w wysokości niemożliwej do realizacji przez podatnika, stwarza iluzję uwzględnienia wniosku podatnika⁸⁶.

17. Zasada zaufania wyrażona w art. 121 § 1 o.p. polega na takim ukierunkowaniu prowadzonego przez organ postępowania podatkowego, aby korzyści finansowe Skarbu Państwa nie były stawiane automatycznie ponad dobro i interes podatnika⁸⁷.

18. Zasada pisemności wynikająca z art. 126 o.p. odnosi się nie tylko do decyzji czy postanowień, ale organ podatkowy powinien ją stosować przy każdej czynności prowadzonego postępowania podatkowego. W praktyce realizacja „pisemności” nie odnosi się jedynie do stosowania pisma odręcznego, komputerowego itp., ale do każdej formy utrwalania czynności dokonywanej przez pracownika organu podatkowego. Zasada ta może być zachowywana poprzez wykonywanie zdjęć fotograficznych, zapisu wideo, utrwalania dźwięku, sporządzania odręcznych szkiców, rysunków itp.⁸⁸

19. Na podstawie art. 211 o.p. decyzję doręcza się stronie na piśmie. Zgodnie ze stanowiskiem judykatury:

1) Doręczenie kopii decyzji na wniosek strony nie jest wypełnieniem nakazu wynikającego z art. 211 o.p., tym bardziej że ustawodawca z doręczeniem decyzji wiąże szereg skutków prawnych, w tym między innymi związanie od tej chwili decyzją organu, który ją wydał⁸⁹.

2) Bez znaczenia prawnego jest fakt dowiedzenia się przez stronę o treści decyzji poza przewidzianym w prawie trybem doręczenia decyzji. Dopóki decyzja nie zostanie doręczona stronie w sposób zgodny z przepisami o doręczeniach, nie wchodzi ona do obrotu prawnego. Obowiązkiem organu, który decyzję wydał, jest podjęcie wszystkich przewidzianych prawem czynności zmierzających do doręczenia decyzji wszystkim stronom postępowania⁹⁰.

3) Wymóg „doręczenia” spełniony jest wówczas, gdy strona otrzyma oryginał decyzji zawierający wszystkie wymagane w art. 210 o.p. elementy. Nie spełnia tego

⁸⁵ Wyrok NSA w Lublinie z dnia 12 stycznia 2000 r., I SA/Lu 1318, LEX nr 1692349.

⁸⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 grudnia 2013 r., I SA/Po 534/13, LEX nr 1404399.

⁸⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 lipca 2014 r., I SA/Gd 549/14, LEX nr 1499922.

⁸⁸ Wyrok NSA z dnia 16 września 2010 r., I FSK 1266/09, LEX nr 617235.

⁸⁹ Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r., I FSK 1309/14, LEX nr 1929882.

⁹⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 października 2012 r., I SA/Gl 706/11, LEX nr 1247696.

wymogu doręczenie stronie wydruku komputerowego, kopii, kserokopii lub innego rodzaju odbitki oryginału decyzji bądź uwierzytelnionego odpisu. W rozumieniu art. 210 o.p. strona powinna otrzymać dokument z własnoręcznym podpisem osoby reprezentującej organ (wydającej decyzję)⁹¹,

4) Okoliczność, że w Ordynacji podatkowej ustawodawca posługuje się zarówno wyrażeniem „wydanie decyzji”, jak i „doręczenie decyzji”, nie stanowi wystarczającej podstawy do podważenia stanowiska, w myśl którego załatwienie sprawy podatkowej wiąże z doręczeniem decyzji. Zważyć bowiem należy i to, że skutki procesowe decyzji wiążą należy z jej doręczeniem, a nie sporządzeniem i podpisaniem w określonym dniu (art. 211 i art. 212 Ordynacji podatkowej). Związanie organu podatkowego własną decyzją wywołuje skutki prawne dopiero w chwili wprowadzenia jej do obrotu prawnego, czyli z chwilą doręczenia stronie⁹².

13. CIĘŻAR DOWODU W POSTĘPOWANIU O UDZIELENIE ULGI PODATKOWEJ

1. Zgodnie z zasadą oficjalności postępowania wyrażoną w art. 187 o.p. na organie podatkowym spoczywa obowiązek wszechstronnego zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego.

2. Słusznie zauważa WSA w Gdańsku, że „jakkolwiek zgodnie z art. 187 § 1 o.p. to na organie podatkowym ciąży obowiązek gromadzenia materiału dowodowego, to jednak zaznaczenia wymaga, że organy podatkowe nie mają obowiązku nieograniczonego poszukiwania dowodów. Organ podatkowy mają wprawdzie podejmować wszelkie działania zmierzające do wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy, ale z drugiej strony ustawodawca zastrzega, iż mają to być jedynie działania niezbędne. Chodzi więc o takie działania, które są konieczne, istotne dla wyjaśnienia sprawy⁹³.

3. Obowiązek dowodzenia w postępowaniu podatkowym obciąża wyłącznie organy podatkowe, które nie mogą na adresata decyzji przenosić konieczności udowodnienia jakichkolwiek okoliczności sprawy. Organ nie może ograniczyć się do zakwestionowania wiarygodności dowodów, na które powołuje się strona, bo „wydają się” niewiarygodne, i do stwierdzenia, że nie wykazała ona, by rzeczywiście nastąpiły wskazane przez nią fakty⁹⁴.

4. Natomiast ciężar dowodu spoczywa na stronie postępowania, która twierdzi, iż istnieją inne dowody (mające wpływ na wynik sprawy) niż zawarte w podstawie faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego. Jeżeli strona nie zgadza się z ustaleniami organu podatkowego, może przedstawić dowody popierające swoje stanowisko. Dowód prze-

⁹¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 października 2012 r., I SA/Gl 705/11, LEX nr 1247695.

⁹² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 marca 2007 r., III SA/Wa 2619/06 [teza 2], LEX nr 328129.

⁹³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 maja 2015 r., I SA/Gd 243/15, LEX nr 1759073.

⁹⁴ Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2014 r., II FSK 2690/14, LEX nr 1591827.

prowadzać mają nie tylko organy podatkowe, lecz także strony postępowania. Wobec tego ciężar dowodu musi spoczywać na każdym, kto formułuje swoje twierdzenia⁹⁵.

5. WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 23 października 2014 r. stwierdził: „To strona występująca z żądaniem udzielenia ulgi w oparciu o art. 67a § 1 o.p. powinna powołać dowody lub wnioskować o przeprowadzenie ich przez organ w celu wykazania, że zachodzą szczególne okoliczności uzasadniające zastosowanie ulgi z uwagi na ważny interes podatnika lub interes publiczny”⁹⁶.

6. Materiał dowodowy jest zupełny, jeśli zebrano i rozpatrzono wszystkie dowody, przeprowadzono wnioski dowodowe, a udowodniony stan faktyczny stanowi pełną, spójną i logiczną całość. Organ, rozpatrując materiał dowodowy, nie może pominąć żadnego istotnego dowodu. Pominięcie dowodu może nasuwać wątpliwości co do zgodności z rzeczywistością ustalonego stanu faktycznego oraz może wzbudzić wątpliwości co do trafności oceny innych dowodów⁹⁷.

7. Nawet w sytuacji gdy strona wnioskująca przedstawia dokumenty w nieprawidłowej formie (np. w kserokopiach) czy też niewłaściwe, to organy celne dysponują instrumentami prawnymi, co więcej – mają obowiązek do zażądania ich uzupełnienia⁹⁸.

8. Przyczynienie się strony do braku dowodów z dokumentu. „Niedopuszczalne jest występowanie z zarzutem oparcia decyzji na niepełnej dokumentacji w sytuacji, gdy sama strona dokumentów takich nie przedłożyła. Opowiedzenie się za odmienną tezę prowadziłyby do paradoksalnego wniosku, że zaniedbania strony mogą premiować ją przez stworzenie podstawy dla skorygowania w przyszłości niekorzystnej dla niej decyzji wymiarowej”⁹⁹.

14. CHARAKTER ULGI W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

1. Przepisy ordynacji posługują się zwrotem, że organ podatkowy „może” na wniosek podatnika udzielić ulg w spłacie zobowiązań, wymienionych w tym przepisie, uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Zachodzi pytanie, czy zwrot „może” oznacza rzeczywiście uznaniowość w podjęciu pozytywnej decyzji przez organ podatkowy. W tym zakresie istnieje zbieżność stanowiska doktryny i orzecznictwa sądów administracyjnych, że organ podatkowy może, ale nie musi udzielić ulgi, nawet jeżeli wystąpią przesłanki do jej udzielenia.

2. Nawet w przypadku zaistnienia pozytywnych przesłanek umożliwiających umorzenie zaległości podatkowej (ważny interes podatnika lub interes publiczny), organ podatkowy nie ma obowiązku uwzględnienia wniosku podatnika i przyznania

⁹⁵ Wyrok NSA z dnia 17 marca 2015 r., II FSK 238/13, LEX nr 1675994.

⁹⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 października 2014 r., I SA/Po 437/14, LEX nr 1546407.

⁹⁷ Wyrok NSA z dnia 23 października 2015 r., I FSK 1148/14, teza 1, LEX nr 1815078.

⁹⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 maja 2015 r., I FSK 605/14, LEX nr 1772871.

⁹⁹ Wyrok NSA z dnia 24 marca 2016 r., II FSK 2285/14, LEX nr 2014521.

ulgi. Nie zwalnia to jednak organu podatkowego z obowiązku zebrania w sposób dokładny i wyczerpujący materiału dowodowego a następnie dokonania na jego podstawie oceny sytuacji skarżącego pod względem spełnienia przesłanek umożliwiających udzielenie ulgi podatkowej¹⁰⁰.

3. Podobnie jak wyżej WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 17 listopada 2015 r. stwierdził: „Udzielenie ulgi podatkowej jest prawem, a nie obowiązkiem organów podatkowych, co uzasadnia zawarty w treści art. 67a § 1 o.p. zwrot »może«”¹⁰¹.

4. Z kolei WSA w Łodzi w wyroku z dnia 13 listopada 2015 r. przyjął, że „wolność decyzyjna w zakresie rozstrzygnięcia na gruncie art. 67a § 1 § 3 o.p. sprawia, że nawet wystąpienie ustawowych przesłanek nie obliguje organu podatkowego do zastosowania instytucji umorzenia w każdym przypadku”¹⁰².

15. SĄDOWA KONTROLA DECYZJI UZNANIOWYCH W SPRAWIE ULG W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

1. Sąd administracyjny nie jest organem w postępowaniu o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych i nie dokonuje badania merytorycznej zasadności podjętej decyzji administracyjnej.

2. „Sądowa kontrola legalności uznaniowych decyzji sprowadza się do oceny, czy organ podatkowy prawidłowo zgromadził materiał dowodowy oraz czy wyciągnięte wnioski w zakresie merytorycznym decyzji o odmowie umorzenia zaległości podatkowych mają swoje uzasadnienie w zebranych w sprawie materiale dowodowym, oraz czy dokonana ocena mieści się w ustawowych granicach, zaś wyciągnięte wnioski są logiczne i poprawne”¹⁰³.

3. Sąd bada, czy podjęta decyzja jest zgodna z przepisami postępowania i czy ocenie dokonanej przez organ podatkowy występowania przesłanek z art. 67a o.p. nie można przypisać cech dowolności. Kontrola legalności decyzji wydanych w ramach tzw. uznania administracyjnego jest więc ograniczona do badania prawidłowości postępowania organów, których wynikiem jest podjęcie decyzji administracyjnej¹⁰⁴.

4. Aby w ramach owej swobodnej oceny nie zostały przekroczone granice dowolności, organ podatkowy przy ocenie zebranych w sprawie dowodów powinien m.in. kierować się prawidłami logiki, zgodnością oceny z prawami nauki i doświadczenia życiowego, traktowania zebranych dowodów jako zjawisk obiektywnych, oceniania dowodów

¹⁰⁰ Wyrok NSA w wyroku z dnia 19 listopada 2015 r., II FSK 2529/13, LEX nr 1990342.

¹⁰¹ WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 17 listopada 2015 r., I SA/Gd 1082/15, LEX nr 1947535.

¹⁰² Wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 listopada 2015 r., I SA/Łd 682/15, LEX nr 1944720. Podobnie WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 14 października 2015 r., I SA/Go 225/15), LEX nr 1936909.

¹⁰³ Wyrok NSA z dnia 22 lipca 2010 r., II FSK 471/09, LEX nr 596469. Podobnie WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 27 sierpnia 2014 r., I SA/Bk 139/14, LEX nr 1512022.

¹⁰⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 października 2015 r., I SA/Gl 111/15, LEX nr 1926248. Podobnie WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 21 lutego 2014 r., I SA/Po 867/13, LEX nr 1443216.

wyłącznie z punktu widzenia ich znaczenia i wartości dla rozpatrywanej sprawy, wszechstronnością oceny¹⁰⁵.

5. W zakresie realizacji zasady prawdy obiektywnej NSA stwierdził: „Dla właściwej realizacji zasady prawdy obiektywnej konieczne jest zarówno ustalenie okoliczności zgodnych ze stanem rzeczywistym jak również prawidłowa ich kwalifikacja. Organ podatkowy jest zobligowany do podjęcia działań, które są niezbędne do wszechstronnego wyjaśnienia sprawy. W przypadku zaniechania czynności o charakterze obligatoryjnym – organ dopuszcza się uchybienia zasadzie prawdy materialnej. Przyjmuje się, że organ jest zobowiązany do wyczerpującego zbadania wszelkich okoliczności faktycznych i prawnych związanych z określoną sprawą w celu odtworzenia jej rzeczywistego obrazu i uzyskaniu podstawy do trafnego zastosowania przepisu prawa¹⁰⁶.

6. Posłużenie się przez ustawodawcę pojęciami niedookreślonymi wymaga od organu wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności faktycznych po to, aby na tej podstawie stwierdzić, czy dana sytuacja faktyczna mieści się w zakresie przesłanki ważnego interesu podatnika tudzież interesu publicznego, czy też nie¹⁰⁷.

ZAKOŃCZENIE

Zgodnie z art. 1 § 1 i § 2 u.p.u.s.a. sąd administracyjny sprawuje wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. Na podstawie art. 3 § 2 pkt 1 u.p.p.s.a. kontroli takiej podlegają w szczególności decyzje podatkowe. Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 134 § 1 u.p.p.s.a.).

Za słuszne należy uznać orzecznictwo sądów administracyjnych stojące na stanowisku, że udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych jest prawem, a nie obowiązkiem organu podatkowego. Bezsporne jest również stanowisko sądów administracyjnych, że decyzje organów podatkowych w tych sprawach mają charakter uznaniowy. W zakresie umarzania należności podatkowych w całej rozciągłości należy podzielić stanowisko judykatury prezentowane już w cytowanym wcześniej wyroku NSA w Gdańsku z dnia 15 maja 1991 r., SA/Gd 295/91 i podtrzymywane do dzisiaj, że „umorzenie zaległości podatkowej jest instytucją nadzwyczajną, bowiem zasadą jest płacenie podatków, to tym samym wypadki gospodarcze lub społeczne muszą posiadać tę samą cechę. Wobec tego za umorzeniem zaległości podatkowej przemawiać będą te wypadki gospodarcze albo społeczne, które ogólnie mówiąc, niezależne są od sposobu postępowania podatnika bądź spowodowane działaniem czynników, na które podatnik nie może mieć wpływu. Nie można bowiem z instytu-

¹⁰⁵ Wyrok NSA z dnia 18 lutego 2015 r., V SA/Wa 2536/14, LEX nr 1734124.

¹⁰⁶ Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2015 r., I FSK 593/14, LEX nr 1772864.

¹⁰⁷ Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2012 r., II FSK 639/11, LEX nr 1415242. Podobnie WSA w wyroku z dnia 19 listopada 2007 r., V SA/Wa 1876/07, LEX nr 484969.

cji umorzenia zaległości podatkowej czynić powszechnie stosowanego środka prowadzącego do zwolnienia od zapłaty podatku”¹⁰⁸.

Z drugiej strony w pełni należy podzielić stanowisko WSA w Olsztynie wyrażone w wyroku z dnia 21 kwietnia 2016 r., I SA/Ol 92/16 LEX nr 2054251, że „pojęcie ważnego interesu podatnika nie można ograniczać tylko i wyłącznie do sytuacji nadzwyczajnych, czy też zdarzeń losowych uniemożliwiających uregulowanie zaległości podatkowych. Interes publiczny to nie tylko zapewnienie maksymalnych środków po stronie dochodów budżetu państwa, ale też ograniczenie wydatków z budżetu, np. na pomoc społeczną. Tym samym, jeżeli sytuacja ekonomiczna podatnika zmusza go do korzystania z pomocy społecznej, to odmawiając umorzenia należności organ powinien w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji w sposób przekonujący wykazać, dlaczego okoliczności konkretnej sprawy nie uzasadniają potraktowania jej w sposób szczególny”¹⁰⁹, jak i stanowisko WSA w Łodzi wyrażone w wyroku z dnia 5 marca 2016, SA/Łd 117/16, że „umorzenie zaległości podatkowych powinno być formą pomocy udzielonej przez Państwo podatnikowi po to, by poprzez stosowanie zasady (egzekwowanie podatku) nie doprowadzić do skutków niepożądanych z punktu widzenia tak społecznego, jak i indywidualnego, odnoszącego się do osoby podatnika oraz jego najbliższych, a także osób zależnych od podatnika. Chodzi zatem o to, by wskutek dochodzenia zaległości podatkowych Państwo nie poniosło w efekcie kosztów większych niż w wypadku zaniechania korzystania z tego uprawnienia”¹¹⁰. Z przedstawionych przykładów wynika, że nader istotną rolę w zakresie kontroli stosowania prawa przez organy podatkowe odgrywa kontrola administracji publicznej sprawowana przez sądy administracyjne.

Bibliografia

Literatura:

- Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne*, Warszawa 2012.
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Garlicki L., *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2010.
- Głuchowski J., Patyk J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013.
- Hauser R., Wierzbowski M. (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2015.
- Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa Komentarz*, Wrocław 1998.
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013.

¹⁰⁸ Wyrok NSA w Gdańsku z dnia 15 maja 1991 r., SA/ Gd 295/91 – <http://www.orzeczenia-nsa.pl>.

¹⁰⁹ LEX nr 2054251.

¹¹⁰ LEX nr 2046761.

Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX (praca zbiorowa), Warszawa 2013.
Sarnecki P. (red.), *Prawo konstytucyjne RP*, Warszawa 2005.
Sługocki J., *Prawo administracyjne. Podstawowe zagadnienia ustrojowe*, Warszawa 2007.
Wierzbowski M., Jagielski J., Lang J., Szubiakowski M., Wiktorowska A., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008.

Akty prawne:

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. nr 78, poz. 483, z późn. zm.).

Ustawy:

Ustawa 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.).

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 198, z późn. zm.).

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 25 kwietnia 2003 r. w sprawie utworzenia wojewódzkich sądów administracyjnych oraz ustalenia ich siedzib i obszarów właściwości (Dz.U. z 2003 r., nr 72, poz. 652).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 718, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 1647, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. o referendum lokalnym (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 400, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 486, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 814, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn., Dz.U. z 2015 r., poz. 613, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 1096, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 851, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 446, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 716).

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 23, z późn. zm.).

Rozporządzenia:

Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (tekst jednolity: Dz.U. UE.L. z 2015 r. nr 248, poz. 9).

Orzecznictwo Sądów Polskich:**Orzeczenia sądów administracyjnych****Wyroki NSA**

- Wyrok NSA z dnia 24 marca 2016 r., II FSK 2285/14, LEX nr 2014521.
Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2016 r., II FSK 3530/13, LEX nr 2036603.
Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2016 r., II FSK II FSK 2887/13, LEX nr 2033516.
Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2016 r., II FSK 3028/13, LEX nr 2033558.
Wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2016 r., II FSK 3001/13, LEX nr 2033551.
Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2015 r., II FSK 2842/13, LEX nr 1988615.
Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2015 r., II FSK 2918/15, LEX nr 1988641.
Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r., I FSK 1309/14, LEX nr 1929882.
Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2015 r., II FSK 2624/13, LEX nr 1990366.
Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2015 r., II FSK 2529/13, LEX nr 1990342.
Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2015 r., II FSK 2498/13, LEX nr 1828258.
Wyrok NSA z dnia 28 października 2015 r., II FSK 2266/13, LEX nr 1986413.
Wyrok NSA z dnia 23 października 2015 r., I FSK 1148/14, teza nr 1, LEX nr 1815078.
Wyrok NSA z dnia 11 września 2015 r., II FSK 1821/13, LEX nr 1789151.
Wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2015 r., II FSK 1770/13, LEX nr 1801164.
Wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2015 r., II FSK 1676/13, LEX nr 1770795.
Wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2015 r., II FSK 1543/13, LEX nr 1770383.
Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2015 r., II FSK 1318/13, LEX nr 1750039.
Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2015 r., I FSK 593/14, LEX nr 1772864.
Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2015 r., II FSK 552/13, LEX nr 1710328.
Wyrok NSA z dnia 17 marca 2015 r., II FSK 238/13, LEX nr 1675994.
Wyrok NSA z dnia 18 lutego 2015 r., V SA/Wa 2536/14, LEX nr 1734124.
Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2014 r., II FSK 2690/14, LEX nr 1591827.
Wyrok NSA z dnia 6 listopada 2014 r., II FSK 2659/12, LEX nr 1591808.
Wyrok NSA z dnia 9 października 2014 r., II FSK 2527/12, LEX nr 1588088.
Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2014 r., II FSK 3181/13, teza nr 2, LEX nr 1450224.
Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2014 r., II FSK 532/12, LEX nr 1452548.
Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2012 r., II FSK 639/11, LEX nr 1415242.
Wyrok NSA z dnia 11 maja 2012, II FSK 2257/10, LEX nr 1166130.
Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2011 r., II FSK 900/10, LEX nr 1151410.
Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2011 r., II FSK 299/10, LEX nr 1151353.
Wyrok NSA z dnia 1 lutego 2011 r., II FSK 1635/09, LEX nr 965042.
Wyrok NSA z dnia 16 września 2010 r., I FSK 1266/09, LEX nr 617235.
Wyrok NSA z dnia 22 lipca 2010 r., II FSK 471/09, LEX nr 596469.
Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2008 r., I FSK 541/07, LEX nr 969661.
Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2008 r., I FSK 263/07, LEX nr 466069.
Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2006 r., II FSK 257/05, LEX nr 286924.
Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2005 r., I FSK 44/05, LEX nr 176684.
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 18 listopada 2004 r., FSK 1185/04, LEX nr 147739.
Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 1 lipca 2003 r., I SA/Wr 1391/01, LEX nr 102825.
Wyrok NSA w Lublinie z dnia 12 stycznia 2000 r., I SA/Lu 1318 ,LEX nr 1692349.
Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 22 lutego 1994 r., SA/Po 3182/93, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.
Wyrok NSA w Gdańsku z dnia 15 maja 1991 r., SA/ Gd 295/91, <http://www.orzeczenia-nsa.pl/>.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 11 maja 1984 r., III SA 233/84, ONSA 1984 1 poz. 47, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

Wyroki WSA

- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 31 maja 2016 r., I SA/Ke 216/16, LEX nr 2054146.
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 21 kwietnia 2016 r., I SA/Ol 92/16 LEX nr 2054251.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 grudnia 2015 r., I SA/Łd 401/15, LEX nr 1969649.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 grudnia 2015 r., I SA/Kr 44/15, LEX nr 1970710.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 grudnia 2015 r., I SA/Łd 1022/15, LEX nr 1969559.
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 3 grudnia 2015 r., I SA/Ol 525/15, LEX nr 1973060.
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 listopada 2015 r., I SA/Rz 862/15, LEX nr 1948186.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 listopada 2015 r., I SA/Po 250/154, LEX nr 1946614.
Wyrok WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 17 listopada 2015 r., I SA/Gd 1082/15, LEX nr 1947535.
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 28 października 2015 r., I SA/Sz 758/15, LEX nr 1935943.
Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 października 2015 r., I SA/Go 225/15, LEX nr 1936909.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 października 2015 r., I SA/Gl 111/15, LEX nr 1926248.
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 października 2015 r., I SA/Sz 645/15, LEX nr 1935921.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 września 2015 r., I SA/Kr 1020/15), LEX nr 1938968.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 lipca 2015 r., III SA/Wa 3251/14, LEX nr 1972193.
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 lipca 2015 r., I S.A./Rz 307/15, LEX nr 1809920.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 czerwca 2015 r., I SA/Gd 599/15, LEX nr 1751586.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 maja 2015 r., I SA/Gd 243/15, LEX nr 1759073.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 maja 2015 r., I FSK 605/14, LEX nr 1772871.
Wyrok WSA w Bydgoszczy, z dnia 18 marca 2015 r., I SA/Bd 59/15, LEX nr 1669030.
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 18 marca 2015 r., I SA/Bd 58/15, LEX nr 1669029.
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 3 marca 2015 r., I SA/Rz 1012/14, LEX nr 1657409.
Wyrok WSA w Krakowie w wyroku z dnia 16 grudnia 2014 r., I SA/KR 990/14, teza 3, LEX nr 1665530.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 października 2014 r., I SA/Po 437/14, LEX nr 1546407.
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 sierpnia 2014 r., I SA/Bk 139/14, LEX nr 1512022.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 lipca 2014 r., I SA/Gd 549/14, LEX nr 1499922.
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 marca 2014 r., I SA/Sz 889/13, LEX nr 1446941.
WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 21 lutego 2014 r., I SA/Po 867/13, LEX nr 1443216.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 stycznia 2014 r., I SA/Gd 1246/13, LEX nr 1467331.
Wyrok WSA w Lublinie z dnia 8 stycznia 2014 r., I SA/Lu 1199/13, LEX nr 1497604.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 grudnia 2013 r., I SA/Po 534/13, LEX nr 1404399.
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 czerwca 2013 r., I SA/Sz 35/13, LEX nr 1332521.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 października 2012 r., I SA/Gl 705/11, LEX nr 1247695.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 października 2012 r., I SA/Gl 706/11, LEX nr 1247696.
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 12 stycznia 2012 r., I SA/Rz 803/11, LEX nr 1107550.
Wyrok WSA w Łodzi w wyroku z dnia 7 stycznia 2010 r., I SA/Łd 775/09, LEX nr 554074.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 września 2008 r., I SA/Kr 729/08, LEX nr 491506.
Wyrok WSA w Olsztynie w z dnia 30 kwietnia 2008 r., I SA/Ol 127/08), LEX nr 467780.
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 listopada 2007 r., I SA/OI 547/07, LEX nr 361261.
Podobnie WSA w wyroku z dnia 19 listopada 2007 r., V SA/Wa 1876/07, LEX nr 484969.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 marca 2007 r., III SA/Wa 2619/06 [teza 2], LEX nr 328129.

Inne

Informacja Najwyższej Izby Kontroli o wynikach kontroli „Prawidłowość i skuteczność realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego podatków lokalnych oraz dochodów z majątku”, Warszawa 2015 – www.nik.gov.pl.

Streszczenie: W artykule omówiono sposoby powstawania zobowiązań podatkowych i terminy ich płatności, przedstawiono rodzaje ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oraz omówiono przesłanki do ich udzielania, bazując na orzecznictwie sądów polskich. Przedstawiono orzecznictwo sądów administracyjnych związane z zagadnieniem stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych dla osób niebędących przedsiębiorcami, jak i dla przedsiębiorców. Przedstawiono również orzecznictwo sądów administracyjnych związane z postępowaniem w sprawie udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych oraz w zakresie charakteru decyzji przyznającej ulgę, a także zagadnienia dotyczące ciężaru dowodzenia. Przedmiotem opracowania jest również kontrola organów administracji publicznej przez sądy administracyjne w zakresie udzielania ulg przez organy podatkowe.

Słowa kluczowe: podatki, sąd administracyjny, ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, umorzenie zaległości podatkowych, raty podatku

THE STUDY OF TAX LIABILITY REDUCTIONS ON THE BASIS OF POLISH COURTS' JUDICIAL DECISIONS

Summary: What is presented in this study on the basis of polish courts judicial decisions is the creation of tax liabilities, time limits for payment, different kinds of tax liability reductions and situations when they can be used.

The article presents judicial decisions of the administrative courts concerning tax reductions for non- entrepreneurs as well as for entrepreneurs. It also illustrates judicial decisions of the administrative court concerning legal procedures of the cases of tax reduction and types of decisions granting them as well as issues dealing with the burden of proof.

Another subject of this study is the control of public administrative authorities over administrative courts concerning tax reductions granted by tax authorities.

Keywords: taxes, administrative court, tax liability reductions, write-off tax debt, tax instalments