

Mariusz Popławski¹

Krzysztof Teszner²

Stosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych a zasada wyważania interesu podatnika i organu podatkowego

1. Wprowadzenie

Ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, uregulowane w art. 67a–67e ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³, pełnią niewątpliwie istotną funkcję. Z jednej strony dzięki użyciu tych instrumentów możliwe jest kształtowanie wysokości obciążeń podatkowych ponoszonych przez podatników. Z drugiej strony zastosowanie przedmiotowych ulg wpływa na terminową realizację oraz wielkość dochodów podatkowych zasilających budżety państwa i gmin.

W piśmiennictwie zgodnie uznawano ulgi za niesamoistny element konstrukcji podatku, choć pozostający w ścisłym związku z jego elementami podstawowymi, podkreślając przy tym ich istotę jako mechanizmów zmniejszających wysokość podatku⁴, ich różnorodność z punktu widzenia funkcji i celów zakładanych przez prawodawcę oraz wadliwe unormowania

517

¹ Mariusz Popławski – profesor doktor habilitowany nauk prawnych, Wydział Prawa, Uniwersytet w Białymstoku, <https://orcid.org/0000-0003-1403-3033>

² Krzysztof Teszner – doktor nauk prawnych, Wydział Prawa, Uniwersytet w Białymstoku, <https://orcid.org/0000-0002-7398-582X>

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm. – dalej o.p.

⁴ W tym obniżenia podstawy opodatkowania, stawek podatkowych czy ustalonej kwoty podatku, szerzej zob. W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 176; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 37.

wynikające z braku spójnej terminologii⁵. Dostrzegano przy tym brak możliwości uwzględnienia w przepisach podatkowych przez ustawodawcę, kreującego obowiązek podatkowy, wszelkich potencjalnych sytuacji faktycznych i okoliczności nadzwyczajnych uniemożliwiających zobowiązaniu w całości lub w części wywiązać się z konstytucyjnego obowiązku płacenia podatku. Próbuąc rozwiązać ten dylemat w demokratycznym państwie prawa, jako możliwe rozwiązanie wskazywano dopuszczalność korygowania konstytucyjnej swobody ustawodawcy w kształtowaniu obowiązku podatkowego na podstawie innych konstytucyjnych wartości (jak zaufanie jednostki do państwa, zasady proporcjonalności⁶), przy uwzględnieniu godności człowieka⁷. Nasyceniu prawa podatkowego wartościami ocennymi sprzyja posługiwanie się tzw. klauzulami generalnymi⁸. Bogałe orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące ulg w spłacie zobowiązań podatkowych świadczy jednak o tym, że stosowanie przepisów je kształtujących wciąż wywołuje wiele problemów praktycznych.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie podstawowych zagadnień dotyczących stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, a także próba odpowiedzi na pytania, czy mechanizmy te mogą zostać poprawione, np. poprzez interwencję ustawodawcy. Autorzy na wstępie niniejszego opracowania przyjęli dwie hipotezy badawcze. Zgodnie z pierwszą większość problemów dotyczących stosowania przedmiotowych instrumentów prawnych wiąże się z zastosowaniem pojęć mających charakter klauzul generalnych „ważny interes podatnika” oraz „ważny interes publiczny”. Zgodnie z drugą hipotezą rezygnacja z tych pojęć lub ich zastąpienie nowymi pojęciami nie wydają się obecnie możliwe, postulować jednak należy uzupełnienie powyższych kryteriów przyznawania ulg o zasadę wyważania interesu podatnika i organu podatkowego⁹.

⁵ Zob. W. Nykiel, *Ułgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 14, 85; idem, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. T. III: Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 36.

⁶ Zasada ta w prawie podatkowym jest traktowana jako ważny element ochrony praw podatnika oraz jako standard konstytucyjny. Polskie sądy administracyjne stosują zasadę proporcjonalności, dokonując wykładni prokonstytucyjnej i prounijnej – szerzej A. Mudrecki, *The Contemporary Significance of the Principle of Proportionality in Tax Law*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2021, t. 26, nr 4, s. 37 i nast.

⁷ Odnośnie do innych wartości konstytucyjnych zob. też R. Mędrzycki, *The Legal and Axiological Aspects of Preventing the Causes of Disability in the Context of a „healthy environment”*, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2019, vol. 3, no. 2, s. 29 i nast.

⁸ J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, [w:] S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz (red.), *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Lublin 2003, s. 138 i nast.

⁹ Zob. także L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 360 i nast., który wskazuje, że trudno oczekiwać, aby kiedykolwiek ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie definicji pojęć „interes podatnika” lub „interes publiczny”.

2. Cel ulg w spłacie zobowiązań podatkowych

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że ulgi podatkowe wymienione w art. 67a § 1 o.p. nie stanowią przywileju samego w sobie, ale formę pomocy udzielonej przez państwo podatnikowi po to, by poprzez zastosowanie zasady terminowego płacenia podatków nie doprowadzić do skutków niepożądanych zarówno z punktu widzenia społecznego, jak i indywidualnego, odnoszącego się do osoby podatnika oraz jego najbliższych, a także osób zależnych od podatnika¹⁰. Zasadne jest także twierdzenie, zgodnie z którym istota problemu dotyczy tego, by wskutek dochodzenia zaległości podatkowych państwo nie poniosło w efekcie kosztów większych niż w przypadku zaniechania korzystania z tego uprawnienia¹¹. Wskazuje się również, że celem zastosowania tych preferencji (zwłaszcza umorzenia) jest rezygnacja przez beneficjenta z dochodów podatkowych, ale rezygnacja ta musi być w odpowiednim stopniu uzasadniona¹². Zwrócono przy tym uwagę na konieczność doboru przez ustawodawcę takich przesłanek, aby z jednej strony rezygnacja ze świadczenia dawała podatnikowi szansę na przyszłość z uwagi na jego trudną sytuację, z drugiej zaś strony uznano za niezbędne określenie pewnych podstaw wskazujących na wyjątkowość odstąpienia od realizacji świadczeń podatkowych¹³.

519

3. Ważny interes podatnika i interes publiczny jako klauzule generalne

Realizując określony wyżej cel funkcjonujących w Ordynacji podatkowej ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, ustawodawca określił bardzo ogólnie kluczowe kryteria, których zaistnienie umożliwia zastosowanie wobec podatnika tych preferencji przez organ podatkowy. Są nimi przesłanki: ważnego interesu podatnika oraz interesu publicznego. W literaturze podkreśla się, że ustawodawca podatkowy, wprowadzając te przesłanki, zapewnia pewien stopień elastyczności prawa podatkowego poprzez zastosowanie

¹⁰ A. Gomułowicz, *Glosa do wyroku NSA z dnia 3 sierpnia 2016 r., II FSK 1968/14, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2017/6/56.*

¹¹ *Ibidem.*

¹² P. Borszowski, *Klauzula generalna interesu publicznego w regulacji ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – omówienie orzecznictwa*, LEX.

¹³ *Ibidem.*

klauzuli generalnej¹⁴. Jednak z drugiej strony to właśnie zastosowanie powyższej formuły powoduje wątpliwości interpretacyjne. Niemniej należy zgodzić się z twierdzeniem, zgodnie z którym określenie w przepisach art. 67a o.p. zamkniętego katalogu okoliczności stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych spowodowałoby nadmierną kazuistyczność przepisów¹⁵. Co więcej, w praktyce dookreślenie tej regulacji nie było możliwe z uwagi na stale zmieniające się okoliczności życia społeczno-gospodarczego, w których mogą znajdować się potrzebujący wsparcia podatnicy. Trafny jest również pogląd, że bez zastosowania klauzul generalnych nie byłoby możliwe objęcie regulacjami prawnymi wszystkich zdarzeń rodzących skutki w sferze prawa podatkowego¹⁶. Wprowadzenie powyższych klauzul generalnych skutkuje tym, że dyrektywy wyboru konsekwencji prawnych nie tkwią w treści przepisów prawnych, ale w założeniach ogólnych konstytucyjnie przyjętego systemu wartości¹⁷. Dzięki takiemu rozwiązaniu istnieje możliwość wsparcia podatnika w każdym przypadku, gdy będzie znajdował się w sytuacji, w której zasługuje na pomoc wierzyciela podatkowego. Organ podatkowy może i powinien bowiem odnieść sytuację podatnika do różnych czynników pozaprawnych, w tym ekonomicznych, gospodarczych czy też społecznych. Słusznie wskazuje się w literaturze przedmiotu, że użyte w Ordynacji podatkowej pojęcia „ważny interes podatnika” czy „interes publiczny” nie mają stałego zakresu treściowego¹⁸. Organy podatkowe podczas rozpatrywania poszczególnych spraw są zatem obowiązane według własnego rozeznania wypełnić te pojęcia właściwą zawartością¹⁹.

4. Pojęcie „ważny interes podatnika”

W literaturze przedmiotu²⁰ zwraca się uwagę, że rozpatrując ważny interes podatnika, należy mieć na uwadze nie tylko sytuacje nadzwyczajne i losowe przypadki, w których podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ P. Borszowski, *Elastyczność a zmiany prawa podatkowego*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014, s. 379 i nast.

¹⁶ A. Hanusz, *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, nr 8, s. 4 i nast.

¹⁷ *Ibidem*, s. 6.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ *Ibidem*, s. 4 i nast.

²⁰ Zob. A. Hanusz, *Klauzule generalne...*, s. 9; A. Pakuła, *Interes publiczny i użyteczność publiczna jako kryteria zadań samorządu terytorialnego*, [w:] T. Bąkowski (red.), *Administracja i prawo*

podatkowych, ale także „zwykłe” sytuacje życiowe, materialne i gospodarcze. Dlatego ważny interes podatnika, będący jedną z przesłanek przyznawania ulg podatkowych, nie może być utożsamiany jedynie z nadzwyczajnymi trudnościami finansowymi²¹. Mogą one polegać na tym, że wysokość uzyskiwanych przez podatnika dochodów i konieczność ponoszenia wydatków (np. związanych z kosztami leczenia członków rodziny lub stanem finansowym przedsiębiorcy) nie pozwala na pełną i terminową zapłatę podatku.

Zgodnie z utrwalonym w orzecznictwie poglądem ważny interes podatnika to sytuacja, gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych. Będzie to np. utrata możliwości zarabkowania, utrata losowa majątku. Ponadto rozpatrując ważny interes podatnika, należy mieć na uwadze nie tylko sytuacje nadzwyczajne (losowe), ale także jego sytuację ekonomiczną²². O istnieniu ważnego interesu podatnika decydują kryteria obiektywne. W odniesieniu do tej przesłanki niezbędne jest ustalenie sytuacji rodzinnej i majątkowej podatnika, skutków ekonomicznych, jakie wystąpią w wyniku realizacji zobowiązania dla podatnika i jego rodziny. Nie bez znaczenia pozostają również takie okoliczności, jak możliwość zarabkowania czy sytuacja zdrowotna²³. Trzeba przy tym zwrócić uwagę, że ważnego interesu podatnika, będącego jedną z przesłanek zastosowania ulgi, nie można utożsamiać z subiektywnym przekonaniem podatnika o potrzebie jej udzielenia. Interes podatnika musi być na tyle istotny, aby jego pominięcie powodowało dla niego wyraźnie dostrzegalne negatywne skutki. W jednym z orzeczeń NSA podkreślił, że ocena ważnego interesu podatnika w sprawie nie powinna ograniczać się tylko do dochodów uzyskiwanych przez stronę. Uwzględnić również należy ilość i rozmiar zadłużenia małżonka osoby skarżącej i majątek, którym małżonkowie dysponują²⁴.

W orzecznictwie sądowym można również dostrzec wypowiedzi wskazujące na niespełnienie przesłanki ważnego interesu podatnika. Nie jest zatem wystarczającym warunkiem do umorzenia zaległości podatkowych forma organizacyjna podatnika (stowarzyszenie), którego działalność nie jest nastawiona na zysk (non profit)²⁵, brak środków na spłatę zaległości

administracyjne u progu trzeciego tysiąclecia. Materiały konferencji naukowej Katedr Prawa i Postępowania Administracyjnego, Łódź 2000; A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Warszawa 2013, s. 90.

²¹ A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne...*, s. 90 i nast.

²² Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 6 sierpnia 2009 r., sygn. I FSK 871/08, CBOSA.

²³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 grudnia 2008 r., sygn. I SA/Go 777/08, LEX nr 480091.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 29 maja 2018 r., sygn. II FSK 1431/16, CBOSA.

²⁵ *Ibidem*.

będący konsekwencją działań podatnika²⁶ czy stwierdzenie nierzetelności w rozliczaniu faktur wystawianych przez kontrahentów, które nie mogą być traktowane w kategorii zdarzeń nieprzewidywalnych. Powyższe wynika z wyjątkowego charakteru instytucji umorzenia zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę, stanowiącej odstępstwo od zasady równości i powszechności opodatkowania. Zasadą pozostać musi płacenie podatków w sposób i w terminach przewidzianych przez prawo. Jedynie nadzwyczajne okoliczności mogą spowodować odstępstwo od tej reguły²⁷. Z kolei kryterium „ważnego interesu podatnika” wymaga wykazania konkretnych okoliczności, które są wyjątkowe, niezależne od woli oraz sposobu postępowania podatnika (np. klęski żywiołowe, zdarzenia losowe) i jednocześnie uniemożliwiają mu wywiązanie się z ciężących na nim obowiązków względem Skarbu Państwa, i które w żaden sposób nie mogą zostać zaspokojone bez doraźnej pomocy ze strony organów podatkowych. W orzecznictwie zauważono, że ważnego interesu podatnika, jako przesłanki umorzenia zaległości podatkowej, nie można utożsamiać z jego subiektywnym przekonaniem o potrzebie zastosowania takiej ulgi. Pojęcia tego nie można upatrywać wyłącznie w dolegliwości finansowej, jakiej doświadcza podatnik w związku z koniecznością wywiązania się z ciężących na nim zobowiązań. Obowiązek ten znajduje wyraz w art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.²⁸, który stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie²⁹.

5. Rozumienie klauzuli „interes publiczny”

Wykładnia terminu „interes publiczny” wymaga uwzględnienia takich wartości, jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej, sprawność działania aparatu państwo-

²⁶ Wyrok NSA z dnia 3 lipca 2008 r., sygn. II FSK 676/07, LEX nr 395085.

²⁷ Por. B. Dauter w: S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 522 i nast., tezy 14, 15 oraz 18–20 i powołane tam orzecznictwo.

²⁸ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

²⁹ Podobnie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 16 maja 2005 r., sygn. III SA/Wa 80/04: „jednym z przejawów równości wobec prawa jest to, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji RP). Uzyskanie ulgi podatkowej jest odstępstwem od zasady równości [...] Dlatego nie można z tego odstępstwa czynić normy”.

wego, możliwość uchylania lub zmiany wadliwych decyzji ostatecznych itp.³⁰ Jest to więc dyrektywa postępowania nakazująca uwzględnianie i respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa. Użycie określenia „publiczny” oznacza, że interes ten dotyczy ogółu ludzi i jest powszechnie dostępny dla wszystkich, można się do niego odwoływać przez ustalenie celów i wartości obowiązujących w procesie stosowania prawa, jednakże nie utożsamiając go z interesem fiskalnym³¹. Należy więc identyfikować go ze sprawami mającymi doniosłe i powszechne znaczenie, z których powinny płynąć korzyści dla ogółu ludzi i im służyć³².

Przesłanka interesu publicznego była przedmiotem analizy także w orzecznictwie sądowym. Jej efektem było wyróżnienie kilku charakterystycznych zagadnień, jak określenie zwrotu „interes publiczny”, próba definiowania przez wskazanie pewnych charakterystycznych cechy, sformułowanie sytuacji wskazujących na interes publiczny, miejsce tej przesłanki w całej instytucji wraz z uwzględnieniem uznania administracyjnego, obowiązki organu podatkowego i podatnika w zakresie dowodzenia tej przesłanki. Określając charakter zwrotu „interes publiczny”, wskazuje się, że pojęcie użyte w art. 67a o.p. ma postać klauzuli generalnej, a przy tym jest tzw. pojęciem niedookreślonym. Ten rodzaj interesu, stanowiący kryterium dla właściwego użycia normy prawnej wywiedzionej ze wskazanych przepisów, musi mieć dużą wagę, doniosły charakter, wiele znaczyć dla podatnika, czyli dotyczyć w istotny sposób jego sytuacji materialnej, osobistej, rodzinnej, a w wypadku przedsiębiorców – ich źródeł dochodów, stanu posiadanego mienia itp.³³ Musi to być więc interes ważny, a nie jakikolwiek, rozumiany wyłącznie jako korzyść finansowa dla podatnika lub określonej grupy podatników, co wymaga uprzedniego rozpoznania przez organ podatkowy, że uwarunkowania załatwianej sprawy mają kwalifikowany charakter³⁴.

Odnosząc się do charakterystycznych cech, podkreślano konieczność oceny powyższej klauzuli z uwzględnieniem wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do organów państwa, a także wyeliminowanie sytuacji, gdy rezultatem zapłaty należności będzie obciążenie Skarbu Państwa kosztami

³⁰ B. Dauter, *Komentarz do art. 67a o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hausser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 407.

³¹ A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne...*, s. 97.

³² L. Bielecki, „*Interes publiczny*” jako samoistna przesłanka w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w świetle przepisów ustawy *Ordynacja podatkowa. Zarys zagadnienia*, [w:] M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, Lublin 2010, s. 239.

³³ A. Hanusz, *Klauzule generalne...*, s. 12 i nast.

³⁴ *Ibidem*.

524 pomocy³⁵. Przy jego ocenie należy też uwzględnić zasadność obciążenia państwa, a w rezultacie całego społeczeństwa kosztami udzielonej w ten sposób pomocy, na tle sytuacji finansowej państwa. Przyjmując za trafny pogląd WSA w Warszawie³⁶, można wskazać trzy elementy umożliwiające definiowanie interesu publicznego. Po pierwsze, ocena powinna być dokonywana z uwzględnieniem i wskazaniem wartości wspólnych dla całego społeczeństwa (np. sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do organów państwa). Są to jedynie przykładowe wartości wspólne, nie można ich zatem traktować wyczerpująco. Po drugie, oceniając „interes publiczny”, należy zbadać, czy i w jakim zakresie konsekwencją dokonanej zapłaty zaległości podatkowej będzie obciążenie państwa kosztami ewentualnej pomocy. Po trzecie, przy definiowaniu interesu publicznego należy zawsze ustalić jego zakres, uwzględniając „różne aspekty wskazanych wartości”, a więc różne aspekty wartości wspólnych dla całego społeczeństwa. Pojęcie interesu publicznego jest pojęciem wielowymiarowym, pozbawionym stałej treści, która wymaga ustalenia w konkretnym przypadku.

W judykaturze podjęto się dookreślenia sytuacji wskazujących na interes publiczny. Rolę nie do przecenienia odgrywają tu zasady postępowania podatkowego, w szczególności zasada pogłębiania zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.)³⁷, która wiąże się z zakazem przerzucania na podatnika uchybień rozstrzygnięć podatkowych³⁸. Może ona stanowić kierunkową dyrektywę ustalenia zakresu sytuacji dotyczących interesu publicznego na poziomie procedury podatkowej. W innym z wyroków wskazano na brak podstaw do przyznania ulgi w sytuacji, gdy podatnik nie wywiązuje się z ciążącego na nim obowiązku, z własnej woli i na skutek własnych, świadomych działań prowadzi do powstania odsetek od zaległości podatkowej. Okoliczność młodego wieku i w związku z tym nieznajomości skutków podatkowych nie przemawia za uznaniem, iż występuje przesłanka ważnego interesu podatnika, a tym bardziej przesłanka interesu publicznego, gdy nieregulowanie należności podatkowych nie jest następstwem okoliczności nadzwyczajnych³⁹. Dla oceny interesu publicznego nie mają istotnego znaczenia przyczyny, które doprowadziły do powstania stanu zaległości. W tym przypadku chodzi głównie o ko-

³⁵ P. Borszowski, *Klauzula generalna interesu publicznego...*

³⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 maja 2006 r., sygn. III SA/Wa 1964/05.

³⁷ W doktrynie oraz judykaturze dostrzega się związek zasady pogłębiania zaufania do organów państwa z zasadą uzasadnionych oczekiwań, zob. A. De Ambrosis Vigna, D.R. Kijowski, *The Principle of Legitimate Expectations and the Protection of Trust in the Polish Administrative Law*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2018, t. 23 nr 2, s. 47 oraz powołane tam orzecznictwo.

³⁸ Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2009 r., sygn. I FSK 871/08.

³⁹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30 września 2010 r., sygn. I SA/Ol 535/10.

nieczność oceny okoliczności istniejących w momencie podejmowania decyzji, aby przesłanki interesu publicznego nie rozszerzać na okoliczności pozostające w danej relacji temporalnej do obecnej sytuacji podatnika. Należy zatem poddać ocenie sytuację podatnika w okresie podejmowania decyzji przez organ I instancji⁴⁰. W jednym z orzeczeń WSA w Warszawie skonstatował, iż w procesie stosowania prawa każdorazowo należy wziąć pod uwagę ocenę skutków rozstrzygnięć prawnych z punktu widzenia respektowania tych wartości nadrzędnych, które mogą kryć się w pojęciu interesu publicznego. „Bez wątpienia dobro rodziny, a w szczególności dobro dzieci, leży w interesie publicznym”⁴¹. Dobro rodziny można zatem kwalifikować w kategoriach jednej z wartości ogólnospołecznych, do których odsyła przesłanka interesu publicznego. W podobnych kategoriach potwierdzających przesłankę interesu publicznego może być rozpoznana sytuacja, gdy podatnik pobiera zasiłki z pomocy społecznej.

Istotne miejsce w orzecznictwie sądowym zajmuje stanowisko dotyczące miejsca przesłanki interesu publicznego w konstrukcji umorzenia zaległości podatkowych. Jednoznacznie wskazuje się na jej samodzielny charakter przy stosowaniu umorzenia zaległości podatkowych, niekonkurencyjność z przesłanką ważnego interesu podatnika oraz konieczność jej ustalenia jako warunku *sine qua non* uruchomienia uznania administracyjnego. Istnieje przy tym konieczność jej odpowiedniego udokumentowania, co jest obowiązkiem organu podatkowego. W wyroku WSA w Lublinie z dnia 15 maja 2009 r.⁴² przyjęto, iż ocena, czy przesłanki umorzenia istnieją w konkretnej sprawie, może być dokonana dopiero po wszechstronnym i wnikliwym rozważeniu całokształtu materiału dowodowego. Poprzedzać ją powinno wyczerpujące zebranie całego materiału dowodowego (art. 187 § 1 o.p.) oraz dokładne wyjaśnienie okoliczności faktycznych (art. 122 o.p.). Ocena ta musi odnosić się do aktualnej sytuacji wnioskodawców, tj. sytuacji istniejącej w dniu wydania decyzji. W innym wyroku podkreślono, iż ciężar dowodzenia, że w sprawie zachodzi ważny interes podatnika lub ważny interes publiczny, obciąża stronę, która z tego faktu zamierza wywodzić dla siebie korzystne skutki prawne. Oznacza to, że to podatnik powinien aktywnie uczestniczyć w postępowaniu dowodowym i przedstawiać z własnej inicjatywy okoliczności, które przemawiają za wystąpieniem ww. przesłanki. Akcentowanie obowiązku współdziałania podatnika jest słuszne, a wynika on przede wszystkim z zasady prawdy materialnej (art. 122 o.p.)⁴³.

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 21 lutego 2012 r., sygn. II FSK 1652/10; podobnie WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 2 września 2008 r., sygn. I SA/Bd 109/08.

⁴¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 kwietnia 2006 r., sygn. III SA/Wa 3134/05.

⁴² Sygn. I SA/Lu 88/09.

⁴³ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 18 stycznia 2011 r., sygn. I SA/Bd 903/10.

W judykaturze rzeczowo i przekonująco uzasadniono sposób rozumienia przesłanki interesu publicznego z art. 67a § 1 o.p., trafnie wskazując, że należy ją postrzegać przez pryzmat takich wartości, jak sprawiedliwość oraz zasady etyki. Odnoszenie art. 67a § 1 o.p. wyłącznie do zasady „terminowego płacenia podatków, a także do nadzwyczajnych okoliczności powstania zaległości, jest nieuprawnionym zawężeniem tego pojęcia”⁴⁴. Na aprobatę zasługuje też pogląd o niedopuszczalnym przeciwstawianiu sobie przesłanek ważnego interesu podatnika i interesu publicznego ze skutkiem negatywnym dla podatnika (nie są one wobec siebie konkurencyjne⁴⁵). Jak wyjaśnił NSA: „istnienia przesłanki interesu publicznego nie można wiązać wyłącznie z obowiązkiem ponoszenia przez podatników ciężarów publicznych, uzależniać jej ziszczenie od nadzwyczajności powstania zaległości podatkowej, ani też przeciwstawiać jej przesłance ważnego interesu podatnika”⁴⁶. Wprowadzenie do art. 67a § 1 o.p. przesłanki interesu publicznego oznacza, że ustawodawca przewidział sytuacje, w których odstąpienie od dochodzenia należności podatkowych czy też rozkładanie ich na raty, odraczanie terminów płatności będzie zbieżne z tym interesem. Trafnie więc sąd skonstatował, iż ustalenie przez organ podatkowy kwestii istnienia przesłanki interesu publicznego wiąże się z koniecznością ważenia wartości w dwóch płaszczyznach, tj. zasady terminowego płacenia podatków w pełnej wysokości oraz wyjątku od tej zasady, polegającego na zastosowaniu indywidualnej ulgi podatkowej⁴⁷.

Każdorazowo rolą organu jest ustalenie, co jest korzystniejsze z punktu widzenia interesu publicznego (dochodzenie należności czy też zastosowanie ulgi). W obliczu sytuacji, w których sam rachunek ekonomiczny przemawia za zastosowaniem ulgi podatkowej (np. nie ma możliwości ściągnięcia podatku w pełnej wysokości, a sytuacja ekonomiczna podatnika wyklucza możliwość radykalnej poprawy jego sytuacji finansowej), wyważając obie wartości, organ podatkowy powinien uwzględnić także inne dyrektywy, wspólne dla całego społeczeństwa, jak sprawiedliwość, zasady etyki, zaufanie do organów państwa itp. Ważny interes publiczny powinien być bowiem oceniony pod względem tego, jakie będą skutki odmowy przyznania ulgi w płaszczyznach życia społecznego i osobistego podatnika, który pomocy państwa może zasadnie oczekiwać⁴⁸. Uwzględnienie wniosku podatnika nie będzie więc żadnym „aktem łaski”, ale efek-

⁴⁴ A. Gomułowicz, *Glosa do wyroku NSA...*, s. 56.

⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 5 września 2018 r., sygn. II FSK 3325/15.

⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 2 marca 2016 r., sygn. II FSK 2474/15, CBOSA.

⁴⁷ *Ibidem*.

⁴⁸ A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne...*, s. 90 i nast.

tem rzetelnej oceny, co w ustalonych realiach stanu faktycznego będzie z punktu widzenia społecznego korzystniejsze: zastosowanie ulgi czy też odmowa uwzględnienia żądania strony⁴⁹. Za jeden z aspektów interesu publicznego należy uznać też minimalizowanie wydatków z budżetu państwa, w obliczu konieczności uregulowania przez zobowiązanego należności podatkowych. Sytuacja, w której spłata zaległości spowoduje konieczność sięgania np. przez zwolnionych pracowników podatnika do środków pomocy państwa (zasiłki dla bezrobotnych, pomoc społeczna), nie jest zgodna z interesem publicznym. Ochrona interesu publicznego oznacza tylko dbałość o priorytetowe regulowanie należności publiczno-prawnych, lecz również minimalizowanie wydatków z budżetu państwa, pojawiających się w następstwie konieczności uregulowania przez zobowiązanego należności podatkowych⁵⁰.

6. Zasada wyważania interesu podatnika i organu podatkowego jako czynnik wspomagający kryteria przyznawania ulg w spłacie

527

W doktrynie coraz częściej dostrzega się potrzebę stworzenia w Ordynacji podatkowej mechanizmów, które prowadziłyby do równoważenia interesu publicznego i interesu podatnika⁵¹. W obecnym stanie prawnym mamy do czynienia jedynie z zasadą orzeczniczą o charakterze typowo procesowym, która rzadko ma przełożenie na działanie organów podatkowych i załatwianie spraw podatkowych. Propozycja nadania jej charakteru normatywnego – jako zasada wyważania interesów – została zawarta w art. 26 projektu nowej Ordynacji podatkowej, przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Zgodnie z tym przepisem organy podatkowe wyważają słuszny interes zobowiązanego oraz interes publiczny⁵².

⁴⁹ Wyrok NSA z dnia 5 września 2018 r., sygn. II FSK 3325/15.

⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 486/18, LEX nr 2977071.

⁵¹ Zob. L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 363 i nast.; J. Orłowski, *Uzasadnienie decyzji w sprawie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych niebędącej pomocą publiczną*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, s. 184; *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego*, Warszawa, 6.05.2015, s. 6, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/1/12274851/12300341/12300342/dokument175319.pdf> (dostęp: 14.08.2017).

⁵² Nowa ordynacja podatkowa. Projekt z dnia 23 maja 2017 r.

W naszej ocenie respektowanie tej zasady będzie miało ogromne znaczenie w postępowaniach dotyczących przyznawania ulg w spłacie podatku. Stosując ją, organ podatkowy powinien uwzględniać różne czynniki dotyczące podatnika i wierzyciela podatkowego⁵³. Może zatem przyjąć różne kryteria wyboru, np. uwzględnić okoliczności społeczne, ekonomiczne, dotychczasową postawę podatnika w zakresie wywiązywania się z obowiązków daninowych, okoliczności powstania zaległości podatkowych itd.⁵⁴ Ponadto naruszenie tej zasady nastąpi, gdy ulgi w spłacie będą lekkomyślnie stosowane wobec podatnika, gdyż zostanie wówczas naruszony interes publiczny, rozumiany m.in. jako potrzeba gromadzenia dochodów podatkowych. Organ podatkowy przyznający ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych musi mieć bowiem na względzie to, żeby zobowiązanie podatkowe było realizowane, a podatnik nie był pochopnie z niego zwalniany⁵⁵.

528

Kolejnym aspektem realizacji tej zasady jest możliwość spojrzenia w szerszym kontekście na sytuację podatnika, tak aby badając przesłankę ważnego interesu podatnika, nie skupiać uwagi wyłącznie na jednej okoliczności, np. jego chorobie. Przykładowo: zwrócono uwagę, że chociaż choroba nowotworowa jest niewątpliwie istotnym zdarzeniem, które należy uwzględnić w procesie decyzyjnym o przyznaniu lub odmowie przyznania ulgi, to jednak nie stanowi ona samoistnie podstawy do umorzenia zaległości podatkowych⁵⁶. Podobnie powódź, będąca zdarzeniem losowym, na które podatnik nie miał wpływu, nie ma związku z powstaniem zaległości podatnika, które wystąpiły dwa lata wcześniej⁵⁷. Wreszcie, weryfikując możliwość zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych z uwagi na kryterium interesu publicznego, uwzględnienie przedmiotowej zasady może eliminować ponoszenie konsekwencji przyznania ulg wyłącznie przez państwo. Przy ustaleniu istnienia interesu publicznego sytuacja budżetowa państwa nie jest bez znaczenia, należy zatem wyeliminować sytuacje, w których rezultatem zastosowania ulgi będzie obciążenie tylko Skarbu Państwa kosztami pomocy⁵⁸.

⁵³ Szerzej L. Etel, M. Popławski, *Weighing the interest of the obliged and the public interest in the Polish tax law*, [w:] E. Lotko, U.K. Zawadzka-Pąk, M. Radvan (red.), *Optimization of Organization and Legal Solutions Concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*, Białystok–Wilnius 2018, s. 423 i nast.

⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 2 marca 2016 r., sygn. II FSK 2474/15.

⁵⁵ Wyrok WSA w Katowicach z dnia 21 marca 2001 r., sygn. I SA/Ka 577/00.

⁵⁶ Wyrok NSA z dnia 22 marca 2012 r., sygn. II FSK 1842/10.

⁵⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Wr 1464/09, LEX nr 600916.

⁵⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2014 r., sygn. III SA/Wa 1410/09.

7. Podsumowanie

Stosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych wywołuje liczne problemy interpretacyjne. Jak wykazaliśmy, większość z problemów związanych z praktycznym stosowaniem instrumentów prawnych unormowanych w art. 67a–67b o.p. wiąże się z zastosowaniem przez prawodawcę pojęć niedookreślonych i z nadaniem im charakteru klauzul generalnych – „ważny interes podatnika” oraz „interes publiczny”. Nie ulega wątpliwości, że taki zabieg legislacyjny umożliwia elastyczne stosowanie prawa, dając organowi podatkowemu działającemu w granicach uznania administracyjnego margines swobody wyboru określonego rozstrzygnięcia w każdej indywidualnej sprawie. Stąd wydaje się, że rezygnacja czy zastąpienie powyższych zwrotów innymi (bardziej odpowiednimi) nie jest obecnie możliwe. Nie jest również możliwa w zmieniającej się rzeczywistości społecznej i gospodarczej identyfikacja wszystkich sytuacji i zdarzeń mogących stanowić przesłankę zastosowania ulgi w spłacie oraz zamknięcie ich w ramach przepisu prawa.

W naszej ocenie należy *de lege ferenda* postulować uzupełnienie kryteriów przyznawania ulg o zasadę wyważania interesu podatnika i organu podatkowego. Z jej istoty wynika bowiem, że powinna być ona także brana pod uwagę w kontekście stosowania przepisów prawa podatkowego. Oznacza to, że działanie organu podatkowego realizowane na podstawie przepisu prawa podatkowego powinno być weryfikowane przez pryzmat tej zasady⁵⁹, jeśli przepis ten daje organowi podatkowemu jakiegokolwiek pole uznania administracyjnego.

529

Bibliografia

- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Bielecki L., „*Interes publiczny*” jako samoistna przesłanka w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w świetle przepisów ustawy *Ordynacja podatkowa. Zarys zagadnienia*, [w:] M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, Lublin 2010.
- Borszowski P., *Elastyczność a zmiany prawa podatkowego*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014.

⁵⁹ L. Etel, M. Popławski, *Weighing the interest...*, s. 423 i nast.

- Borszowski P., *Klauzula generalna interesu publicznego w regulacji ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – omówienie orzecznictwa*, LEX.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, Toruń 1999.
- Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A., *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Warszawa 2013.
- Dauter B., *Komentarz do art. 67a o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.
- De Ambrosis Vigna A., Kijowski D.R., *The Principle of Legitimate Expectations and the Protection of Trust in the Polish Administrative Law*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2018, t. 23, nr 2.
- Etel L., Popławski M., *Weighing the interest of the obliged and the public interest in the Polish tax law*, [w:] E. Lotko, U.K. Zawadzka-Pak, M. Radvan (red.), *Optimization of Organization and Legal Solutions Concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*, Białystok–Vilnius 2018.
- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Gomułowicz A., *Glosa do wyroku NSA z dnia 3 sierpnia 2016 r.*, II FSK 1968/14, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2017/6/56.
- Hanusz A., *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, nr 8.
- Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, Warszawa, 6.05.2015, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/12274851/12300341/12300342/dokument175319.pdf> (dostęp: 14.08.2017).
- Małecki J., *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, [w:] S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz (red.), *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Lublin 2003.
- Mędrzycki R., *The Legal and Axiological Aspects of Preventing the Causes of Disability in the Context of a „healthy environment”*, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2019, vol. 3, no. 2.
- Mudrecki A., *The Contemporary Significance of the Principle of Proportionality in Tax Law*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2021, t. 26, nr 4.
- Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. T. III: Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Nykiel W., *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel W., *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteciego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
- Orłowski J., *Uzasadnienie decyzji w sprawie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych niebędącej pomocą publiczną*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009.
- Pakuła A., *Interes publiczny i użyteczność publiczna jako kryteria zadań samorządu terytorialnego*, [w:] T. Bąkowski (red.), *Administracja i prawo administracyjne u progu trzeciego tysiąclecia. Materiały konferencji naukowej Katedr Prawa i Postępowania Administracyjnego*, Łódź 2000.

Akty prawne

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

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.).

Streszczenie

W opracowaniu poddano analizie problematykę stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Mechanizm tych preferencji jest formą pomocy udzielonej podatnikowi, jednak rezygnacja przez państwo ze świadczeń podatkowych powinna być w odpowiednim stopniu prawnie uzasadniona. Większość problemów dotyczących stosowania – przyjętego w ogólnym prawie podatkowym – instrumentów prawnych kształtujących powyższe preferencje wynika z zastosowania klauzul generalnych „ważny interes podatnika” oraz „ważny interes publiczny”. Wprowadzenie tych przesłanek wpływa wprawdzie na elastyczne stosowanie prawa podatkowego oraz wyboru konsekwencji prawnych w zależności od zachodzących zdarzeń, ale jednocześnie powoduje poważne wątpliwości interpretacyjne w judykaturze. Aktualnie rezygnacja z klauzul generalnych lub ich zastąpienie nowymi pojęciami nie wydają się możliwe. Nie oznacza to jednak aprobaty dla biernej postawy ustawodawcy. Autorzy dostrzegają potrzebę jego interwencji oraz poprawy obowiązującego mechanizmu. Kryteria przyznawania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych powinny być uzupełnione o dodatkowy czynnik, tj. o zasadę wyważania interesu podatnika i organu podatkowego.

Słowa kluczowe: ulga podatkowa, Ordynacja podatkowa, klauzule generalne, ważny interes podatnika, interes publiczny