

— PRAWO —
KONSTYTUCYJNE
W SYSTEMIE PRAWA

KSIEGA JUBILEUSZOWA

PRACE OFIAROWANE
PROFESOROWI
★ STANISŁAWOWI ★
BOŻYKOWI

KSIEGA JUBILEUSZOWA

WYDAWNICTWO TEMIDA 2

PRAWO KONSTYTUCYJNE W SYSTEMIE PRAWA

Księga jubileuszowa

dedykowana profesorowi Stanisławowi Bożykowi
z okazji 70. rocznicy urodzin i 45-lecia pracy naukowej

pod redakcją

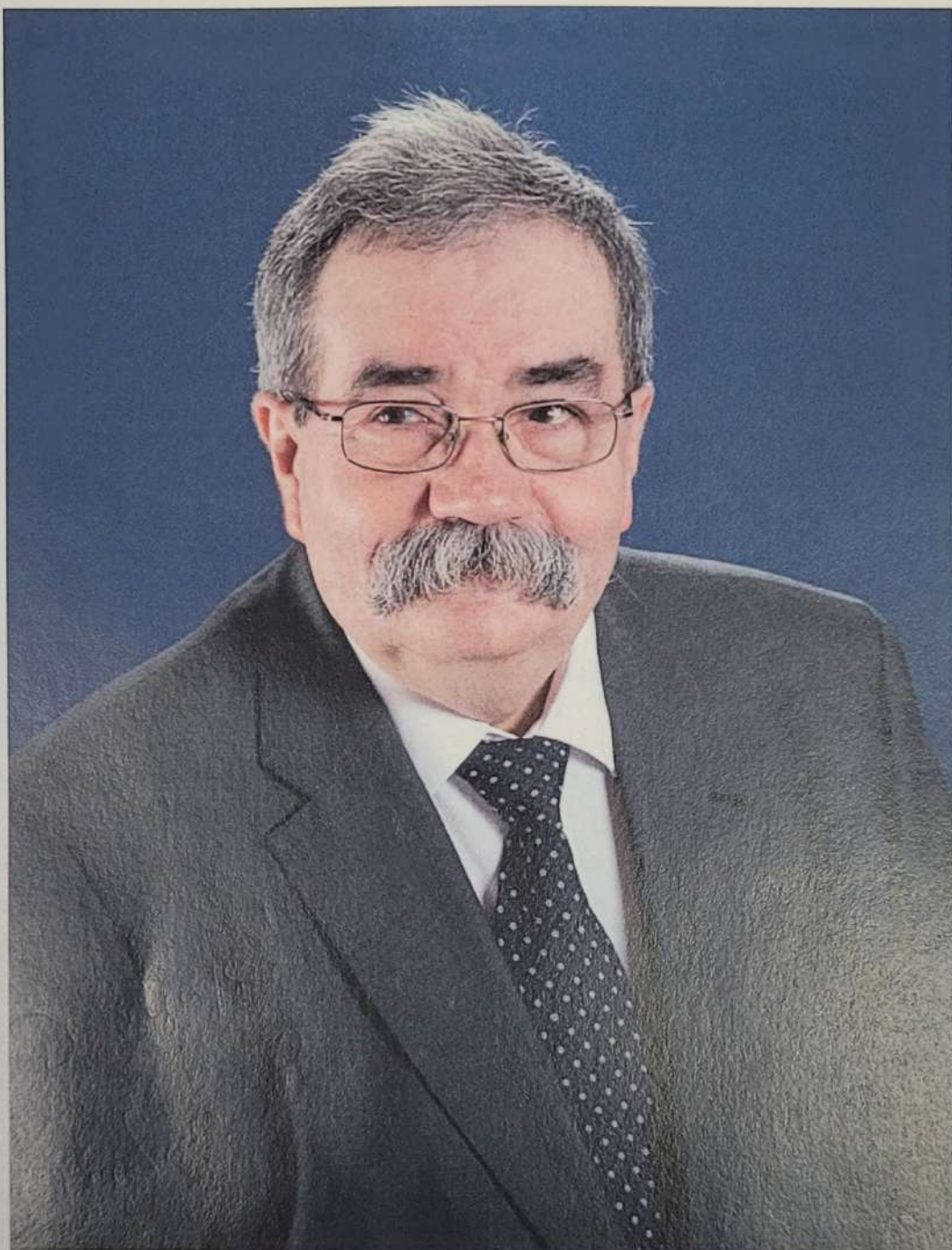
Ryszarda Skarżyńskiego, Elżbiety Kuźmiewskiej,
Jarosława Matwiejuka, Andrzeja Jackiewicza, Artura Olechno,
Lecha Jamroza, Adama Bartnickiego, Kamili Bezubik

Dziękuję!
Stanisław Bożyk

29.06.2022



Temida2
Białystok 2022



Profesor Stanisław Bożyk

PRZEDMOWA

Rok 2021 to czas dwóch wielkich jubileuszy Stanisława Bożyka prof. UwB – rocznica 70-lecia urodzin oraz 45-lecia pracy naukowej. Jest to znakomita okazja do uhonorowania naszego zacnego Kolegi Profesora, cenionego naukowca i dydaktyka, mającego także liczne zasługi w pracy organizacyjnej na rzecz Uniwersytetu w Białymstoku i Wydziału Prawa.

W trakcie swojej wieloletniej pracy zawodowej w Uniwersytecie w Białymstoku pełnił zaszczytne i odpowiedzialne funkcje Prodziekana Wydziału Prawa, Dziekana zamiejscowego Wydziału Administracji UwB w Siedlcach i przewodniczącego Uczelnianej Komisji Wyborczej kilku kadencji. Był też wieloletnim członkiem Senatu UwB.

Księga jubileuszowa, którą mamy zaszczyt zaprezentować, składa się z 73 opracowań naukowych przygotowanych przez przyjaciół i współpracowników z Wydziału Prawa oraz innych wiodących ośrodków naukowych w Polsce. Spektrum tematyczne zamieszczonych artykułów jest bardzo zróżnicowane, odnosząc je do systematyki Konstytucji RP – od zasad ustroju aż po stany nadzwyczajne. Tom zawiera także liczne prace koncentrujące się wokół problematyki ustrojowej innych państw, podejmujące wątki z zakresu prawa międzynarodowego i europejskiego, a także z obszaru praw człowieka.

Strukturę książki jubileuszowej tworzą trzy części. Poświęcone są one: problematyce prawa wyborczego i prawa parlamentarnego w Polsce i państwach europejskich, zagadnieniom ustrojowym wybranych państw współczesnych oraz poszczególnym instytucjom prawa konstytucyjnego i jego oddziaływaniu na inne dziedziny prawa. Podział ten jest odbiciem trzech głównych nurtów zainteresowań badawczych Jubilata. Dorobek naukowy Profesora, który swoją uwagę naukową koncentrował w szczególności na prawie parlamentarnym, systemach ustrojowych państw współczesnych (nie tylko europejskich) oraz wybranych instytucjach prawa konstytucyjnego – tworzy blisko 200 publikacji.

Przygotowanie książki z okazji jubileuszu akademickiego Profesora, połączonego z rocznicą urodzin, jest wyrazem wdzięczności za Jego życzliwość, zaufanie i opiekę naukową, którą obdarza nas od wielu lat.

Według zamysłu organizatorów jubileuszu prezentowana Księga ma stanowić nie tylko pamiątkę dla Profesora, ale także być świadectwem historii Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. Wyrażamy nadzieję, że będzie także źródłem satysfakcji i radości naszego drogiego Jubilata.

Ad multos annos, Panie Profesorze !

MARIUSZ POPLAWSKI,¹ KRZYSZTOF TESZNER,² MARIUSZ CHARKIEWICZ³

KONSTYTUCYJNE UWARUNKOWANIA STOSOWANIA PRZEPISÓW NORMUJĄCYCH ULGI W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Wprowadzenie

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁴ poświęca wiele miejsca problematyce podatków i innych ciężarów publicznych. W piśmienictwie podkreśla się, iż obowiązujące w tym zakresie regulacje ustawy zasadniczej można uznać za spełnienie pewnego minimum legislacyjnego, zupełnie zaniechanego w poprzednim stanie prawnym. Ograniczoną regulację w powyższym zakresie tłumaczy się stosowaniem do podatków i ciężarów publicznych ogółu zasad konstytucyjnych, a nie tylko samej zasady powszechności opodatkowania czy zasady wyłączości ustawy w nakładaniu podatków i ciężarów publicznych.⁵ Tym niemniej do art. 217 Konstytucji RP można mieć spore zastrzeżenie, gdyż nie wymieniono w nim *expressis verbis* wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku, pomijając takie jak: podstawa opodatkowania, zwolnienia przedmiotowe, tryb i termin płatności podatku, zaniechanie wymiaru i poboru podatku. Formułowane względem Konstytucji RP zastrzeżenia dotyczą więc tego, że w art. 217 nie postawiła wymogu

¹ Prof. dr hab., Katedra Prawa Podatkowego, Uniwersytet w Białymstoku, ORCID: 0000-0003-1403-3033.

² Dr, Katedra Prawa i Postępowania Administracyjnego, Uniwersytet w Białymstoku, ORCID: 0000-0002-7398-582X.

³ Dr, Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, ORCID: 0000-0001-9363-988X.

⁴ Dz.U. Nr 78 poz. 483 z późn. zm. – dalej jako konstytucja albo jako ustawa zasadnicza.

⁵ C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2004, s. 219.

unormowania w ustawie podatkowej pełnej konstrukcji podatku, co może otwierać drogę do normowania istotnych zagadnień podatkowych poza ustawą podatkową⁶.

Powyższe spostrzeżenia nie mogą jednak deprecjonować znaczenia i funkcji m.in. ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, których również nie ujęto w katalogu objętym art. 217. Wszak wykorzystanie tych różnorodnych instrumentów umożliwia kształtowanie wysokości obciążeń podatkowych podatników z punktu widzenia funkcji i celów zakładanych przez prawodawcę. Z drugiej strony uznawanie w doktrynie prawa ulg jako niesamoistnego elementu konstrukcji podatku (choć związanego ściśle z jego elementami podstawowymi)⁷ może po części tłumaczyć nazbyt ubogie ich ujęcie w art. 217 konstytucji. Trzeba jednak zauważyć, że w przepisie tym ustawodawca, wcielając regułę *nullum tributum sine lege* uznał również za niezbędne ustawowe uregulowanie zasad przyznawania ulg i umorzeń. Przewidział tym samym możliwość rezygnacji przez państwo z wyegzekwowania obowiązku podatkowego, traktując ją jako standard konstytucyjny w opozycji do powszechnego obowiązku utrzymywania państwa za pomocą podatków (art. 84 konstytucji). Nie bez racji podkreśla się przy tym, że wprowadzenie instytucji ulg i umorzeń do systemu podatkowego jest wymagane przez konstytucję, lecz w szczególnej postaci, zapewniającej organom podatkowym możliwość wyboru, czy je zastosować czy nie. Wymienienie ulg i umorzeń w konstytucji oznacza ponadto, że musi istnieć ustawa przewidująca oraz określająca zasady przyznawania tych preferencji. W tej kategorii mieszczą się również ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych uregulowane w art. 67a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa,⁸ których możliwość przyznania jest przewidziana konstytucyjnie jako akt wyboru ze strony państwa i jego właściwych organów, nie zaś jako obowiązek ich zastosowania.⁹

Celem niniejszego opracowania jest analiza i ocena przyjętych w przepisach ordynacji podatkowej rozwiązań dotyczących ulg w spłacie zobowiązań obowiązkowych.

Na potrzeby opracowania przyjęto dwie hipotezy badawcze. Według pierwszej z nich przepisy ordynacji podatkowej regulujące ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w sposób prawidłowy realizują wynikający z art. 217 konstytucji nakaz ustawowego unormowania zasad przyznawania ulg i umorzeń. Według drugiej hipotezy stosowanie art. 67a o.p. powoduje poważne problemy w związku z posłużeniem się przez prawodawcę pojęciami o charakterze klauzul generalnych. W konsekwencji dla jego stosowania, w tym w zakresie nadzoru organów, które

6 *Ibidem*, s. 220.

7 W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 14 i 85; *idem*, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 176.

8 Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm. – dalej jako o.p. lub ordynacja podatkowa.

9 Szerzej, T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 160 i n.

te te przepisy stosują, w indywidualnej sprawie podmiotu zobowiązanego należy uwzględniać istniejące granice dopuszczalnego działania, które wiążą się z zastosowaniem instytucji uznania administracyjnego, a także brać pod uwagę zasady konstytucyjne oraz pozaprawne kryteria aksjologiczne.

Cel ulg w spłacie zobowiązań podatkowych

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że ulgi podatkowe wymienione w art. 67a § 1 o.p. nie stanowią przywileju samego w sobie. Są one formą pomocy udzielonej przez państwo podatnikowi, aby poprzez zastosowanie zasady terminowego płacenia podatków nie doprowadzić do skutków niepożądanych z punktu widzenia tak społecznego, jak indywidualnego, odnoszącego się do osoby podatnika oraz jego najbliższych, a także osób zależnych od podatnika.¹⁰ Celem zastosowania tych preferencji jest rezygnacja przez beneficjenta z dochodów podatkowych, która musi być jednak odpowiednio uzasadniona.¹¹ Ustawodawca powinien, realizując dyspozycję wynikającą z art. 217 *in fine* konstytucji, przy tym dokonać doboru takich ustawowych przesłanek, by rezygnacja ze świadczenia publicznoprawnego bądź jego redukcja dawała podatnikowi szansę na przyszłość z uwagi na jego trudną sytuację, a przy tym ustawowo określone podstawy wskazywały na wyjątkowość odstąpienia od realizacji świadczeń podatkowych.¹²

Klauzule generalne „ważny interes podatnika” oraz „interes publiczny”

W doktrynie dostrzeżono, że skoro art. 217 konstytucji nawiązuje do jej art. 2 w zakresie, w jakim traktuje o zasadzie sprawiedliwości społecznej, to również ustawowe „zasady przyznawania” ulg i umorzeń muszą także do tych zasad nawiązywać, a więc przede wszystkim opierać się na pozaprawnych klauzulach generalnych. Ogólne odwołanie się tylko do zasad współżycia społecznego jako przesłanki zastosowania preferencji podatkowej, bez jakiegokolwiek konkretyzacji, stwarzałoby bowiem nadmierny luz decyzyjny dla organów stosujących ulgi lub umorzenia. Przesłanki umożliwiające ich zastosowanie powinny zatem dotyczyć ochrony praw podstawowych (jak prawo do życia, ochrona godności, minimum egzystencji), wyznaczających granice opodatkowania.¹³

10 A. Gomułowicz, Glosa do wyroku NSA z dnia 3 sierpnia 2016 r., II FSK 1968/14, OSP 2017, nr 6, poz. 56.

11 P. Borszowski, Klauzula generalna interesu publicznego w regulacji ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – omówienie orzecznictwa, Lex/el.

12 Ibidem.

13 T. Dębowska-Romanowska, Prawo finansowe..., op. cit., s. 162.

Realizując cel ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, ustawodawca określił w ordynacji podatkowej kluczowe kryteria, których zaistnienie umożliwia zastosowanie przez organ podatkowy tych preferencji. Należą do nich: ważny interes podatnika oraz interes publiczny.¹⁴ Ustawodawca podatkowy, wprowadzając te przesłanki, zapewnił więc pewien stopień elastyczności prawa podatkowego poprzez zastosowanie klauzul generalnych. Bez nich niemożliwe byłoby objęcie regulacjami prawnymi wszystkich zdarzeń rodzących skutki w sferze prawa podatkowego.¹⁵ Wprowadzenie klauzul generalnych skutkuje tym, że dyrektywy wyboru konsekwencji prawnych nie tkwią w treści przepisów prawnych, ale w założeniach ogólnych konstytucyjnie przyjętego systemu wartości.¹⁶ Oznacza to, że podejmując decyzję odnośnie do wsparcia podatnika, organ podatkowy w każdym przypadku będzie musiał odnieść sytuację podatnika do różnych czynników pozaprawnych, w tym ekonomicznych, gospodarczych czy społecznych.

W doktrynie podkreśla się, że rozpatrując tzw. „ważny interes podatnika”, należy mieć na uwadze nie tylko sytuacje nadzwyczajne i losowe przypadki, w których podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości 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 finansowymi.¹⁷ Powyższy pogląd jest utrwalony także w judykaturze, wskazuje się bowiem, iż ważny interes podatnika to sytuacja, gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych, np. utrata możliwości zarobkowania, utrata losowa majątku. Rozpatrując ważny interes podatnika, należy także mieć na uwadze jego sytuację ekonomiczną.¹⁸ 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 zarobkowania czy sytuacja zdrowotna.¹⁹ Ważnego interesu podatnika, jako przesłanki skorzystania z preferencji podatkowej, nie można utożsamiać z jego subiektywnym przekonaniem o potrzebie takiej ulgi. Jest on bowiem związany obowiązkiem wywiązania się z ciążących na nim zobowiązań, wyrażonym w art. 84 konstytucji.

Wykładnia klauzuli „interes publiczny” oznacza natomiast konieczność uwzględnienia przez organ podatkowy takich wartości, jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo,

14 L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 360 i n.

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

16 *Ibidem*, s. 6.

17 A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Warszawa 2013, s. 90.

18 Por. wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2009 r., sygn. akt I FSK 871/08, CBOSA.

19 Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 30 grudnia 2008 r., I SA/Go 777/08, Lex nr 480091.

zaufanie obywateli do organów władzy publicznej, sprawność działania aparatu państwowego, możliwość uchylania lub zmiany wadliwych decyzji ostatecznych itp.²⁰ Jest to więc dyrektywa postępowania nakazująca uwzględnianie i respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, których nie należy utożsamiać wyłącznie z interesem fiskalnym,²¹ ale raczej identyfikować ze sprawami mającymi doniosłe i powszechne znaczenie, z których mogą służyć korzyści dla ogółu ludzi.²² Podkreśla się też konieczność oceny klauzuli „interes publiczny” z uwzględnieniem wartości wspólnych dla całego społeczeństwa (tj. sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do organów państwa), a także wyeliminowanie sytuacji, gdy rezultatem zapłaty należności będzie obciążenie Skarbu Państwa kosztami pomocy.²³ Pojęcie interesu publicznego jest zatem pojęciem wielowymiarowym, pozbawionym stałej treści, która wymaga ustalenia w konkretnym podatkowoprawnym stanie faktycznym. W doktrynie i orzecznictwie przekonująco uzasadniono natomiast sposób rozumienia przesłanki interesu publicznego z art. 67a § 1 o.p., wskazując, że należy ją postrzegać przez pryzmat takich wartości, jak sprawiedliwość oraz zasady etyki.²⁴

Rozstrzygnięcie o ulgach w spłacie w ramach uznania – ustalenia ogólne

Istotną kwestią dotyczącą analizowanej problematyki jest takie pojmowanie instytucji uznania administracyjnego, aby w demokratycznym państwie prawnym funkcjonowało jako swoisty wybór rozstrzygnięcia spośród dwóch lub więcej równowartościowych prawnie rozwiązań dopuszczonych przez prawodawcę,²⁵ a nie jako zupełnie swobodne i dowolne działanie w ramach ustaw.²⁶ Jedną z potencjalnych opcji ukierunkowanych na ograniczenie instytucji uznania administracyjnego i umożliwienie jej kontroli przez sądy administracyjne są tzw. dyrektywy wyboru konsekwencji prawnych, poprzez które ustawodawca może udzielić organowi wskazówek, jak należy dokonać wyboru.²⁷ Są to wytyczne zapisane pod postacią proceduralnych zasad ogólnych, ale także zasad rangi konstytucyjnej. Mogą to być również określone okoliczności faktyczne. Innymi słowy, dyrektywy wy-

20 B. Dauter, 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, s. 407.

21 A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, Klauzule generalne..., op. cit., s. 97.

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

23 P. Borszowski, Klauzula generalna interesu publicznego w regulacji ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – omówienie orzecznictwa, Lex/el.

24 A. Gomułowicz, Glosa do wyroku NSA z dnia 3 sierpnia 2016 r., II FSK 1968/14, OSP 2017, nr 6, s. 56.

25 J. Zimmermann, Prawo administracyjne, Warszawa 2008, s. 304.

26 Szerzej M. Jędrzejczak, Koncepcje ograniczające swobodę organu w ramach uznania administracyjnego, „Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2012, nr 3.

27 Por. J. Wróblewski, Sądowe stosowanie prawa, Warszawa 1988.

boru konsekwencji można wyprowadzać z całokształtu uregulowań systemowych, także z ideologii stosowania prawa. Inną koncepcją wyznaczającą granice uznania administracyjnego jest konstrukcja legalności celu. Wiąże ona legalność z celowością i opiera się na założeniu, że działanie zgodne z konkretnymi normami prawnymi może być niezgodne z ogólnym celem, dla którego normy zostały skonstruowane. Wówczas takie niecelowe działanie, może być uznane przez sąd za niezgodne z prawem.²⁸ Koncepcja ta nawiązuje do teorii prawa niemieckiego, w której działanie niezgodne z ustawowym celem stanowi przesłankę do wzruszenia legalności decyzji uznaniowej.²⁹ W tym kontekście zasadne wydaje się np. przystąpienie przez Rzecznika Praw Obywatelskich do tego postępowania i jednocześnie zaakcentowanie potrzeby rozważenia przez sąd dokonania kontroli zaskarżonej decyzji w jak najpełniejszym zakresie.

Należy podkreślić, iż uznanie administracyjne wyraża się nie w swobodzie oceny istnienia w stanie faktycznym przesłanek odroczenia lub analogicznie – umorzenia zaległości podatkowych, ale w możliwości negatywnego dla podatnika rozstrzygnięcia nawet w sytuacji ich istnienia.³⁰ Jednakże decyzja taka wymaga stosownego uzasadnienia. Nawet bowiem w przypadku ustalenia przesłanek „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego” organ podatkowy nie ma obowiązku prawnego umorzenia zaległości podatkowych.³¹

Postępowanie w przedmiocie udzielenia ulg w spłacie podatku

Z treści art. 67a § 1 pkt 3 o.p. wynika, że postępowania podatkowe w sprawie udzielenia przedmiotowych ulg ma charakter dwuetapowy.³² W pierwszej fazie organ podatkowy powinien dokonać ustalenia, czy zachodzi przynajmniej jedna z przesłanek zastosowania ulgi („ważny interes podatnika” oraz „interes publiczny”), co wymaga zgromadzenia niezbędnego dla tych ustaleń materiału dowodowego oraz przeprowadzenia właściwej oceny. W literaturze wskazuje się, że organ podatkowy musi dokonać własnej oceny zaistniałych okoliczności oraz ustalić, czy w rozpatrywanej sprawie występuje oraz na czym polega ważny interes podatnika bądź innych osób lub interes publiczny.³³

28 Por. W. Jakimowicz, *Zewnętrzne granice uznania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 2010, z. 5.

29 Przykładowo, uznanie administracyjne uważa się za niezgodne z prawem, w sytuacji gdy administracja nie korzysta wcale lub nie korzysta we właściwym stopniu z uznania, gdy lekceważy w decyzjach prawa podstawowe lub ogólne zasady prawa administracyjnego, szerzej C. Strack, *Kontrola administracji przez ogólne sądy administracyjne w Niemczech*, [w:] Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa prof. zw. dr hab. Józefa Filipka, Kraków 2001.

30 L. Etel. Komentarz do art. 48 o.p., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, Warszawa 2017, s. 490; zob. też J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005.

31 Zob. NSA w wyroku z 9 marca 2012 r. sygn. akt: II FSK 1717/10, Lex nr 1137575.

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

33 A. Hanusz, *Klauzule generalne...*, op. cit., s. 14 i n.

W przypadku potwierdzenia zaistnienia jednej bądź obu z przesłanek wymienionych w art. 67a § 1 o.p. postępowanie przechodzi do drugiej fazy. Organ odmówić jej udzielenia. Jeżeli zatem organ ustali i oceni, że ważny interes podatnika lub interes publiczny nie występują w danej sprawie, nie będzie uprawniony do zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Podkreśla się w orzecznictwie, że przepis art. 67a § 1 o.p. nie określa kryteriów wyboru rozwiązania decyzyjnego w przypadku ziszczenia się którejkolwiek z przesłanek umorzenia zaległości podatkowej. Użyte w tym przepisie określenie „może” oznacza, że to organ samodzielnie dokonuje wyboru alternatywnego rozwiązania, co nie świadczy o tym, że dysponuje w tym zakresie zupełną dowolnością.³⁴ W judykaturze konsekwentnie wskazywano również na obowiązki organu podatkowego na poszczególnych etapach postępowania. W ramach pierwszej fazy powinien on zrealizować obowiązek ustalenia prawdy obiektywnej poprzez wyczerpujące zgromadzenie materiału dowodowego, a następnie go w pełni rozpatrzyć.³⁵ Poddając analizie materiał dowodowy, powinien następnie wskazać motywy, którymi się kierował podejmując dane rozstrzygnięcie. Żaden z przedstawionych przez stronę w toku postępowania dowodów nie może zostać przez organ pominięty, choć jego ocena może różnić się od oczekiwania strony.³⁶ Oceniając sytuację majątkową i osobistą podatnika przez pryzmat ewentualnego wystąpienia przesłanek decydujących o umorzeniu należności, organ może oprzeć się jedynie na dowodach przedstawionych i zebranych w toku postępowania. Analizując i interpretując zgromadzone dowody organ obowiązany jest dokonać rekonstrukcji oraz oceny stanu faktycznego sprawy z zachowaniem reguł procesowych. Adekwatny wyraz tej oceny powinien mieć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji, które winno zawierać rozważania odnośnie do wystąpienia przesłanek z art. 67a § 1 o.p., analizę sytuacji podatnika oraz wskazanie przyczyn podjętego stanowiska.³⁷

Decydowanie w kwestii przyznania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych – granice uznaniowości

Kolejną kwestią godną rozważenia są granice uznania administracyjnego, w ramach których organ podatkowy może decydować w następstwie wystąpienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. W jednym z wyroków NSA trafnie podkreślił, że ich naruszenie następuje, gdy wybór alternatywy decyzyjnej dokonany został 1) z rażącym naruszeniem zasady sprawiedliwości; 2) wskutek

³⁴ Wyrok NSA z dnia 4 lutego 2020 r., II FSK 359/18, POP 2020 nr 2, poz. 26.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2019 r., I GSK 1403/18, Lex nr 2755151.

³⁷ *Ibidem*.

uwzględnienia kryteriów oczywiście nieistotnych (bagatelnych) lub nieracjonalnych; 3) na podstawie fałszywych przesłanek (argumentów, które są nieprawdziwe). Powyższe kryteria z aprobatą przyjęła też doktryna,³⁸ wskazując, że takie wady decyzji uznaniowych nie mogą być wyłączone z zakresu kontroli sądowoadministracyjnej. Stanowiłoby to bowiem realne ograniczenie drogi sądowej, która ma umożliwić podatnikowi dochodzenie praw, które w sposób oczywisty zostały naruszone przez organ podatkowy.³⁹ Można więc w ślad za judykaturą stwierdzić, że już samo stwierdzenie przez organ podatkowy przesłanki udzielenia ulgi oznacza jego powinność dokonania wyboru jednej z możliwych konsekwencji prawnych: udzielić wnioskowanej ulgi albo też odmówić jej przyznania. Organ może przy tym przyjąć różne kryteria wyboru, np. uwzględnić okoliczności społeczne, ekonomiczne, dotychczasową postawę podatnika w zakresie wywiązywania się z obowiązków daninowych, okoliczności powstania zaległości podatkowej, zakres wnioskowanej ulgi.⁴⁰ Motywy wyboru alternatywy decyzyjnej winny zostać wskazane w uzasadnieniu decyzji. Obowiązek taki wynika m.in. z zasady informowania (art. 124 o.p.) czy z zasady zaufania do organów podatkowych (art. 121 o.p.). Wartości wyznaczające granice uznania administracyjnego wynikają również z podstawowych zasad konstytucyjnych, a nadto wskazówek interpretacyjnych można doszukiwać się w rekomendacji Komitetu Ministrów Rady Europy R(80)2 o wykonywaniu dyskrecjonalnych kompetencji przez władze administracyjne.⁴¹ Treści wyrażone w tej rekomendacji można odczytywać m.in. z konstytucyjnych zasad proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) i równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji RP).⁴²

Uznanie ma wytyczone granice i z pewnością nie można mu przypisać charakteru rozstrzygnięcia dowolnego w następstwie stwierdzenia przesłanki „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”, o których mowa w art. 67a o.p. Przekroczenie tych granic wystąpi, gdy wybór alternatywy decyzyjnej dokonany został z rażącym naruszeniem zasady sprawiedliwości, wskutek uwzględnienia kryteriów oczywiście nieistotnych (bagatelnych) lub nieracjonalnych, na podstawie fałszywych przesłanek (nieprawdziwych argumentów).⁴³

38 A. Gomułowicz, Glosa do wyroku NSA z dnia 3 sierpnia 2016 r., II FSK 1968/14, OSP 2017, nr 6, poz. 56.

39 *Ibidem*.

40 Wyroki NSA z dnia 2 marca 2016 r., II FSK 2474/15 oraz z dnia 3 sierpnia 2016 r., II FSK 1968/14, CBOSA.

41 Zgodnie z tą rekomendacją władza administracyjna, wykonując kompetencje dyskrecjonalne działa m.in. obiektywnie i bezstronnie, unikając dyskryminacji przestrzega zasady równości wobec prawa, zgodnie z zasadą proporcjonalności utrzymuje równowagę pomiędzy niekorzystnymi skutkami decyzji dla praw, wolności interesów osób zainteresowanych a celem, do którego dąży, stosuje ogólne dyrektywy (wytyczne) działania administracji w sposób jednolity, uwzględniając jednocześnie szczególne okoliczności sprawy. Wydając decyzję w ramach uznania administracyjnego, organ powinien zatem nie tylko przestrzegać obowiązujących przepisów prawa, lecz także działać w sposób rozsądny i sprawiedliwy (fair and just) – szerzej J. Chlebny, Standardy Rady Europy i Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w procedurze administracyjnej i sądowoadministracyjnej, [w:] Postępowanie administracyjne w Europie, (red.) Z. Kmiecik, Warszawa 2010, s. 25.

42 Wyroki NSA z dnia 2 marca 2016 r., II FSK 2474/15 oraz z dnia 3 sierpnia 2016 r., II FSK 1968/14, CBOSA.

43 Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2018 r., II FSK 805/16, Legalis, nr 1789915, wyrok NSA z dnia 5 września 2018 r., II FSK 3325/15, Legalis nr 1824476.

W doktrynie i orzecznictwie trafnie zwrócono uwagę na obowiązek organu wyjaśnienia powodów, dla których w jego ocenie nie jest uzasadnione przyznanie ulgi, nawet jeżeli ustalił, że w sprawie wystąpiła przesłanka ważnego interesu podatnika. Istotne przy tym wydają się kategorie takich powodów. Mogą nimi być np. okoliczności powstania zaległości podatkowej (niezgodne z prawem działanie podatnika). Istotna jest przy tym postawa samego podatnika,⁴⁴ należy bowiem inaczej traktować sytuacje, gdy podatnik celowo nie wywiązuje się z obowiązku płacenia podatku dysponując odpowiednimi środkami, od przypadków, gdy zaległość podatkowa wynika z zastosowania się do niejasnych przepisów prawa.⁴⁵ Również w zakresie badania istnienia przesłanek uzasadniających przyznanie ulgi płatniczej, w szczególności interesu publicznego, mieszczą się ustalenia dotyczące okoliczności powstania zaległości podatkowej u wnioskującego o jej umorzenie lub rozłożenie na raty, czemu nie sprzeciwia się dyrektywa postępowania nakazująca respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa.⁴⁶ Jako inną z okoliczności dla braku zasadności przyznania ulgi wskazano w judykaturze niezgodne z prawem odliczenie od dochodu ulgi rehabilitacyjnej. Takie stanowisko organów podatkowych zaakceptowano pomimo ustalenia, że w sprawie wystąpiła przesłanka ważnego interesu podatnika. Powstanie zaległości podatkowej z winy podatnika, która niezgodnie z prawem odliczyła od dochodu ulgę rehabilitacyjną, jest okolicznością uzasadniająca odmowę umorzenia zaległości podatkowej.⁴⁷ Kolejną wskazywaną kategorią jest fakt wielokrotnych, kolejnych wnioskowań o umorzenia – następne umorzenie zaległości podatkowych (wobec wcześniej już przyznanych) – byłoby zbyt daleko idącą ulgą wobec podatnika. Poprzednie umorzenia nie powinny rodzić oczekiwania kolejnych ulg rodzajowo tożsamyh. Ich żądanie nie jest bowiem uprawnieniem podatnika, a jedynie pozostającą w gestii uznania organu ulgą, przyznawaną w wyjątkowych okolicznościach.⁴⁸

W doktrynie oraz orzecznictwie sądów administracyjnych bezspornie wskazuje się, że ocena, czy przesłanki zastosowania ulgi podatkowej istnieją w konkretnej sprawie, może być dokonana po wszechstronnym i wnikliwym rozważeniu całokształtu materiału dowodowego. Poprzedzać ją powinno wyczerpujące zebranie całego materiału dowodowego oraz dokładne wyjaśnienie okoliczności faktycz-

44 B. Brzeziński, Glosa do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 29 maja 2008 r. (sygn. akt I SA/Gd 998/07), cyt. za Zasady przyznawania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – argumenty prawne RPO, <https://www.rpo.gov.pl/sites/default/files/Zasady%20przyznawania%20ulg%20w%20sp%C5%82acie%20zobowi%C4%85za%C5%84%20podatkowych%20-%20argumenty%20prawne%20RPO.pdf> (dostęp: 4.03.2021).

45 *Ibidem*.

46 Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2019 r., I GSK 1403/18, Lex nr 2755151; wyrok NSA z dnia 12 lutego 2003 r., sygn. akt III SA 1838/01, Monitor Podatkowy 2003, nr 7, s. 43.

47 Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2018 r., II FSK 888/16; wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2017 r. sygn. akt II FSK 3370/15, CBOSA.

48 Wyrok NSA z dnia 4 lutego 2020 r., II FSK 359/18, POP 2020, nr 2, poz. 26.

nych.⁴⁹ Obowiązki te wprost wynikają z treści art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 o.p. Po uwzględnieniu całokształtu materiału dowodowego i po wyjaśnieniu wszystkich okoliczności faktycznych organ podatkowy powinien jednoznacznie stwierdzić, czy zachodzą przesłanki wskazane w art. 67a § 1 pkt 3 o.p. Organ nie musi przyznać preferencji podatkowej (odroczenia zapłaty zaległości podatkowej), odmawiając jej powinien jednak przedstawić w decyzji motywy takiego rozstrzygnięcia. W jednej ze spraw organ podatkowy, dostrzegając trudną sytuację finansową stowarzyszenia i jego działania prospołeczne, wskazał, iż zachodzi wprawdzie ustawowa przesłanka „ważnego interesu podatnika” z art. 67a o.p., co otwiera organowi drogę do przyznania ulgi, ale jednak go do udzielenia wnioskowanej ulgi nie zobowiązuje. Okoliczności podatnika nie zostały uznane za wyjątkowe i niezależne od jego woli, aby uzasadniały udzielenie ulgi o najwyższej randze, jaką jest umorzenie zaległości podatkowej i odsetek. Nie bez znaczenia dla decyzji organu miał fakt, iż stowarzyszenie nie płaciło w dłuższym okresie podatku od nieruchomości, przez to doszło do skumulowania zaległości i powstania odsetek za zwłokę. Sąd nie dopatrył się w stanowisku organów dowolności przekraczającej granice uznania administracyjnego ani przejawu dyskryminacji. Organ rozważył bowiem czy sytuacja stowarzyszenia jest na tyle wyjątkowa, by udzielając ulgi w postaci umorzenia zaległości, traktować je odmiennie od innych podmiotów, które terminowo, sumiennie i w prawidłowej wysokości regulują swoje zobowiązania podatkowe. Dokonał też niezbędnej analizy, czy jest szansa, aby sytuacja podatnika w przewidywalnej przyszłości mogła się poprawić. Należy tu również podkreślić, że o przyznaniu ulgi w spłacie nie może przesądzać forma organizacyjna podatnika (stowarzyszenie), którego działalność nie jest nastawiona na zysk (*non profit*). Umorzenie zaległości podatkowych takiej organizacji nie może stanowić formy dofinansowania jej działalności statutowej. Z przedmiotowego rozstrzygnięcia wypływa również dla organu podatkowego dyrektywa dokonywania oceny sytuacji wnoszącego o ulgę w szerszej perspektywie. Analizując sytuację finansową i majątkową podatnika należy wziąć pod uwagę okoliczności powstania przedmiotowych zaległości podatkowych, skalę zadłużeń, sposób gospodarowania dochodem oraz okoliczności stosowania analogicznych ulg (umorzeń) w latach poprzednich w stosunku do podatnika, jak i czy jest to sytuacja skrajna, spowodowana wystąpieniem nadzwyczajnych losowych przypadków.⁵⁰

Klauzule generalne przy ulgach w spłacie zobowiązań podatkowych a rola sądów administracyjnych

W piśmiennictwie wskazuje się, że użycie przez prawodawcę klauzul generalnych nie oznacza przyznania organowi podatkowemu absolutnej i pozostającej poza

49 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 27 października 2020 r., I SA/Bd 480/20 Lex nr 3090187.

50 *Ibidem*.

wszelką kontrolą swobody w zakresie wykładni, tj. ustalenia właściwego znaczenia norm zawierających tego rodzaju środki techniki prawodawczej.⁵¹ Uruchomienie kontroli zgodności z prawem rozstrzygnięć organów podatkowych nakłada na sąd obowiązek zbadania poprawności rozumienia tych zwrotów i sens ich zastosowania w danym stanie faktycznym. Złożony i różnicowany charakter klauzul generalnych powoduje więc nieodzowność wypowiedzi sądu odnośnie do zmian zachodzących w sferze wartości, do których odwołują się organy podatkowe.⁵² Słusznie wskazuje się zatem, że sądy nie powinny uchylać się od oceny merytorycznej zasadności tych rozstrzygnięć, ograniczając się do badania prawidłowości procedury.⁵³ Ocena zgodności z przesłankami rozstrzygnięcia jest wręcz pożądana.⁵⁴ W orzecznictwie również wskazuje się, że sąd powinien badać, czy dany stan faktyczny wypełnia użyte w art. 67a o.p. pojęcia „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”.⁵⁵ Wszelkie wyłączenia w zakresie kontroli decyzji uznaniowych utrudniają realizację podmiotowego prawa do sądu, a to z kolei zmniejsza ochronę obywatela przed jednostronnymi aktami administracyjnymi, wydawanymi przez organy administracyjne. W konsekwencji zgłaszane są postulaty redefiniowania instytucji uznania administracyjnego.⁵⁶

Jeszcze do niedawna sądy administracyjne, wskazując na uznaniowy charakter decyzji wydanej przez organ administracji podatkowej w przedmiocie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, podkreślały równą pozycję przesłanek zaistnienia ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Zaistnienie przynajmniej jednej z nich nie oznacza powstania po stronie organów podatkowych obowiązku udzielenia ulgi, a jedynie otwiera możliwość rozważenia zasadności wniosku podatnika, nie obligując jednak organów podatkowych do uwzględnienia wniosku i udzielenia ulgi.⁵⁷ Jednak w orzecznictwie zarysowały się także poglądy wskazujące na istnienie pewnych granic uznania administracyjnego, w obrębie których organ podatkowy może działać, podejmując decyzję w następstwie wystąpienia przesłanki „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”. Wskazano przy tym, że przekroczenie granic uznania granic ma miejsce np. wówczas, gdy wybór alternatywy decyzyjnej dokonany został z rażącym naruszeniem zasady sprawiedliwości, albo wskutek uwzględnienia kryteriów oczywiście nieistotnych lub nieracjonalnych, czy wreszcie na podstawie argumentów nieprawdziwych.⁵⁸ Można także odwołać się do orzeczeń

51 A. Hanusz, *Klauzule generalne...*, op. cit., s. 15.

52 *Ibidem*.

53 *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2011, s. 563 i n.

54 *Ibidem*.

55 Zob. np. wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 1522/14.

56 Szerzej M. Jędrzejczak, *Koncepcje ograniczające swobodę organu w ramach uznania administracyjnego*, „Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2012, nr 3.

57 Wyrok NSA z dnia 9 października 2014 r., II FSK 2527/12, Lex nr 1588088; a także 2 wyroki NSA z dnia 8 września 2016 r., II FSK 2116/14, oraz II FSK 3889/14, CBOSA.

58 Wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2016 r., II FSK 3507/14, Lex nr 2082148.

przełomowych, w których składy orzekające NSA w indywidualnych sprawach, wyraźnie negując postępowanie organów administracji podatkowej, zdają się stawiać pytanie, kiedy umorzyć podatek (zaległość podatkową), jeśli nie w sytuacji, gdy bezwzględnie stwierdzono, że przemawia za tym ważny interes podatnika i interes publiczny.⁵⁹ Jako okoliczności przemawiające za zaistnieniem tych przesłanek wskazuje się brak realnej możliwości zarobkowania spowodowany stanem zdrowia (nieuleczalną chorobą), ciężkie warunki mieszkaniowe połączone z wychowywaniem dzieci i korzystaniem z pomocy społecznej, czy podeszłym wiekiem.⁶⁰ W tej sytuacji przyznanie ulgi powinno być uwarunkowane uwzględnieniem czynników pozaprawnych takich jak sprawiedliwość i godność człowieka.⁶¹

Podsumowanie

Z przeprowadzonych w niniejszej pracy analizy wynikają następujące spostrzeżenia, które odnoszą się do postawionych na wstępie hipotez badawczych.

Wymienienie ulg i umorzeń w Konstytucji RP oznacza, że musi istnieć ustawa przewidująca oraz określająca zasady przyznawania tych preferencji. W tej kategorii mieszczą się również ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych uregulowane w art. 67a § 1 o.p., których możliwość przyznania jest przewidziana konstytucyjnie jako akt wyboru ze strony państwa i jego właściwych organów, nie zaś jako obowiązek ich zastosowania.

Wprowadzenie przy ulgach w spłacie zobowiązań podatkowych ogólnych kryteriów ich stosowania, tj. ważny interes podatnika oraz interes publiczny, które stanowią klauzule generalne, skutkuje tym, że dyrektywy wyboru konsekwencji prawnych tkwią w założeniach ogólnych konstytucyjnie przyjętego systemu wartościach. Oznacza to, że podejmując decyzję odnośnie do wsparcia podatnika, organ podatkowy w każdym przypadku powinien odnieść sytuację podatnika do różnych pozaprawnych czynników, w tym ekonomicznych, gospodarczych czy społecznych, ale także do wartości chronionych konstytucyjnie m.in. sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do organów władzy publicznej. Przyznanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, rozumiane jako przyznanie preferencji albo rezygnacja z podatku, musi bowiem uwzględniać poczucie sprawiedliwości społecznej (art. 2 konstytucji) w przeciwieństwie do wymagalności długu podatkowego, utrwalonego

59 P. Dudek, Sędziowie strofują fiskusa. Za dużo uznaniowości, „Gazeta Prawna” – wersja elektroniczna, <http://podatki.gazeta-prawna.pl/artykuly/985987,sedziowie-strofuja-fiskusa-za-duzo-uznaniowosci.html> (dostęp: 07.11.2016).

60 Wyrok NSA z dnia 14 października 2016 r., II FSK 2427/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2016 r., II FSK 1968/14, CBOSA.

61 K. Teszner, Stosowanie prawa przez administrację podatkową a wartości aksjologiczne, [w:] Aksjologia prawa administracyjnego, red. J. Zimmermann, Warszawa 2016, s. 1162.

Konstytucyjne uwarunkowania stosowania przepisów normujących ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych
konstytucyjnymi zasadami praworządności (art. 7 konstytucji) oraz powszechności i równości (art. 84 i art. 32 konstytucji).

Stosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oparte jest na uznaniu administracyjnym. Istotne zatem jest przyjęcie pewnych granic, w ramach których również istotne kryterium, przez pryzmat którego podmioty sprawujące nadzór nad tymi organami (sądy) oceniałyby właściwość działania organów stosujących te preferencje. Szczególnie przydatną koncepcją wyznaczającą granice uznania administracyjnego jest konstrukcja legalności celu. Wiąże ona legalność z celowością i opiera się na założeniu, że działanie zgodne z konkretnymi normami prawnymi powinno być również zgodne z ogólnym celem, dla którego normy zostały skonstruowane, w tym dla tych, które zostały określone w ustawie zasadniczej.

Podmioty stosujące i nadzorujące stosowanie przepisów dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych powinny zwracać uwagę, aby podejmowane w tej sprawie rozstrzygnięcie mieściło się w sferze uznania administracyjnego, w którym motywy wyboru alternatywy decyzyjnej przyznającej lub odmawiającej przyznania zobowiązaniem będą klarownie wskazane i wyjaśnione w uzasadnieniu rozstrzygnięcia. Oznacza to jednocześnie, że nie mogą być wydawane rozstrzygnięcia wydane z rażącym naruszeniem zasady sprawiedliwości, wskutek uwzględnienia kryteriów oczywiście nieistotnych (bagatelnych) lub nieracjonalnych, a także rozstrzygnięcia wydane na podstawie fałszywych przesłanek, a także argumentów, które są nieprawdziwe.