

dr hab. Tomasz Wołowiec, prof. nadzw., Kierownik Zakładu Finansów i Rachunkowości
Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji w Lublinie, zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju

Umorzenie zaległości podatkowej a pojęcie „ważnego interesu” versus różnicowanie podmiotowe podatników

Streszczenie

Zgodnie z artykułem 67a ordynacji podatkowej organ podatkowy może umorzyć zaległość podatkową w sytuacji uzasadnionej ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Decyzje dotyczące udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych należą do uznania organu podatkowego, ale nie mogą być dowolne. W drugiej części artykułu zwrócono uwagę na regulacje zawarte w art. 7 ust. 3 ustawy o po-

datkach i opłatach lokalnych¹ (dalej u.p.o.l.), które upoważniają rady gmin do wprowadzania – innych niż wymienione w art. 7 ust. 1 u.p.o.l – zwolnień przedmiotowych. Możliwość wprowadzania innych zwolnień niż zawarte w ustawie przewiduje również art. 12 ust. 4 i art. 19 pkt 3 u.p.o.l. oraz art. 7 ust. 3 ustawy o podatku leśnym (dalej u.p.l.)². Problem analizowany w artykule dotyczy kwestii,

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.).

² Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.).

czy uchwały takie mogą ustanawiać zwolnienia „generalne”, tzn. takie, które powodowałyby zaprzestanie płacenia podatku przez wszystkich ustawowo określonych podatników?

Słowa kluczowe: zaległość podatkowa, interes publiczny, interes podatnika, umorzenie, różnicowanie podatników, ulgi podatkowe.

Summary

Pursuant to Article 67a of the Tax Ordinance, the tax authority may discontinue tax arrears in a situation justified by an important interest of the taxpayer or in the case of public interest. Decisions on granting reliefs in the payment of tax liabilities are in “hands” of the discretion of the tax authority, but they can not be arbitrary. In the second part of the article, attention was paid to the regulations contained in art. 7 par. 3 of the Act on Taxes and Local Charges (hereinafter referred to as p.p.o.l.), which authorize commune councils to introduce – other than those mentioned in art. 7 par. 1 u.p.o.l – subject exemptions. The possibility of introducing other exemptions than those included in the Act also provides for art. 12 para. 4 and art. 19 points 3 u.p.o.l. and art. 7 par. 3 of the Forest Tax Act (hereinafter referred to as “Law on Forest Tax”). The problem analyzed in the article concerns the issue of whether such resolutions may establish “general” exemptions, those that would result in the cessation of paying tax by all statutory defined taxpayers?

Keywords: tax arrears, public interest, taxpayer’s interest, remission, differentiation of taxpayers, tax reliefs.

Wprowadzenie

Zgodnie z artykułem 67a ordynacji podatkowej organ podatkowy może umorzyć zaległość podatkową w sytuacji uzasadnionej ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Decyzje dotyczące udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych należą do uznania organu podatkowego, ale nie mogą być dowolne. Należy pamiętać, iż interes publiczny nie musi być tożsamy z interesem fiskalnym. W interesie publicznym jest, aby podatnicy mogli odzyskać samodzielność finansową. Instytucja umorzenia jest przepisem o charakterze wyjątkowym, pozwala ona bowiem organom podatkowym umorzyć zaległości podatkowe lub odsetki tylko w przypadkach wyjątkowych, uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Ocenę, czy takie przesłanki istnieją ustawodawca pozostawił organom podatkowym. Nie ma zatem podstaw do udzielenia ulgi, jeżeli nie przemawia za tym „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”.

Pojęcie ulg podatkowych

W literaturze ulgi podatkowe oraz zwolnienia podatkowe są wymieniane jako elementy techniki podatkowej. Jednak analiza funkcji, budowy i samego charakteru ulg i zwolnień pozwala zauważyć, iż są to formy redukcji poszczególnych elementów

techniki podatkowej, bądź samej kwoty podatku, a więc są elementem zależnym od innych elementów składowych podatku³. W prawie podatkowym występują zarówno zwolnienia podatkowe, jak i ulgi podatkowe (w tym ulgi w zapłacie podatku). W aspekcie normatywnym ulgi to określone w prawie podatkowym: zwolnienia, odliczenia, obniżenia oraz zmniejszenia, powodujące obniżkę wysokości podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Ujęcie normatywne podkreśla efekt skutku, do jakiego ma prowadzić zastosowanie konkretnej ulgi. Brak efektu świadczy o nieefektywności danej formy preferencji.

Ulgi i zwolnienia podatkowe różnią się między sobą zarówno konstrukcją, jak i celami na nie nałożonymi. Zwolnienia podatkowe określa się jako wyłączenia z zakresu podmiotowego w danym podatku określonej kategorii podmiotów lub przedmiotu danego podatku określonej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych. W przypadku pierwszym mamy do czynienia ze zwolnieniami o charakterze podmiotowym, w drugim ze zwolnieniami przedmiotowymi. Mogą również występować zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe. W ramach zwolnień podatkowych (w treści ustaw podatkowych), możemy wyróżnić niepodleganie podatkowi, które różni się wyraźnie celem i konstrukcją od kategorii zwolnień. Zwolnienie oznacza, iż celem ustawodawcy jest eliminacja opodatkowania określo-

³ Por. W. Nykiel, Ulgi i zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy, [w:] Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego, UMCS, Lublin 2003, s. 96; Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce, pod red. J. Gluchowskiego, PWN, Warszawa 2002, s. 10.

nych przedmiotów opodatkowania, mieszczących się z zakresie przedmiotowym określonego podatku. Jest to stan prawny, w którym określona kategoria przedmiotów lub podmiotów podlega przepisom podatkowym, ale została z niego zwolniona. Od przedmiotu zwolnionego nie jest pobierany ani dany podatek, ani nie zostanie uiszczony „inny podatek”, bowiem przedmiot ten nie będzie podlegał przepisom ustawy o tym „innym podatku”. Niepodleganie podatkowi oznacza, iż określone sytuacje nie są objęte danym podatkiem, ale nie wyklucza to możliwości objęcia tych sytuacji prawnych tym „innym podatkiem”⁴. Ulgi podatkowe oznaczają bądź wyłączenie z podstawy opodatkowania lub nienaliczanie od niej określonych kwot, bądź obniżanie samego podatku. Obniżanie podatku w efekcie zastosowania ulg polega na: zmniejszeniu podstawy opodatkowania, obniżeniu stawek podatkowych (łącznie ze stosowaniem stawki 0%), obniżeniu kwoty podatku (odliczeniu od podatku)⁵.

Z legislacyjnego punktu widzenia określenie ulg podatkowych w art. 3 pkt 6 ordynacji podatkowej⁶ (dalej: op.) budzi istotne zastrzeżenia z punktu widzenia zgodności z art. 217 Konstytucji RP. Ulgi podatkowe mogą być ustanowione tylko w ustawie, nie zaś w przepisach prawa podatkowego obejmujących także przepisy aktów wykonawczych do ustaw podatkowych. Pod względem

⁴ Zob. szerzej: W. Nykiel, Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 20-21.

⁵ W. Morawski, Klasyfikacja ulg i zwolnień podatkowych, [w:] Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym, ODDK, Gdańsk 2003, s. 81-87.

⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926, ze zm.).

merytorycznym różnice między ulgami podatkowymi a zwolnieniami podatkowymi są również istotne.

Zwolnienie podatkowe może oznaczać całkowite lub częściowe uwolnienie podatnika od podatku, czyli ograniczenie przedmiotowego lub podmiotowego zakresu opodatkowania, natomiast ulga podatkowa powoduje przede wszystkim zmniejszenie wysokości podatku. Podkreślanie różnic między wymienionymi w art. 3 pkt 6 elementami konstrukcji podatku ma nie tylko walor naukowy, lecz także legislacyjny. Część ulg i zwolnień podatkowych musi być regulowana w ustawie podatkowej, natomiast inna część (np. zwolnienia przedmiotowe) może być również określona w aktach wykonawczych do ustawy podatkowej. W art. 3 pkt 6 słusznie potraktowano ulgi podatkowe w sposób szeroki, obejmując nimi wszelkie odliczenia albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania i przez to dopiero także wysokości samego podatku. Ulgi i zwolnienia podatkowe mają bowiem te same cele i funkcje. Nie zmienia to jednak faktu, iż są to odrębne elementy konstrukcji podatku i dlatego też nie należy ich utożsamiać⁷.

Oprócz ulg stanowiących elementy konstrukcji podatku funkcjonują w systemach podatkowych ulgi, nie będące elementami konstrukcji żadnych podatków. Określamy je mianem ulg w zapłacie podatku. Regulacja dotycząca ulg w spłacie w **zobowiązaniach podatkowych** uregulowa-

⁷ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa, komentarz*, wydanie 4, Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 55.

na została szczegółowo w rozdziale 7a op. Na podstawie art. 67a § 1 o.p., organ podatkowy może na wniosek podatnika:

1. odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty;
2. odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek;
3. umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

W literaturze podnosi się, że odroczenie terminu płatności i rozłożenie zobowiązania podatkowego na raty należałoby obejmować zakresem „ulga w zapłacie zobowiązania podatkowego”, umorzenie nie może być traktowane jako taka kategoria wprost. W przypadku umorzenia mamy do czynienia faktycznie ze zwolnieniem w podatku, (gdy zobowiązanie podatkowe jest umarzone w całości), chyba że wchodzi w grę umorzenie częściowe i w takim wypadku w stosunku do nieumorzonej części zobowiązania podatkowego możemy mówić o uldze w spłacie zobowiązania podatkowego.

Uwarunkowania prawne umarzania należności publicznoprawnej

Zgodnie z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten wprowadza w Polsce

zasadę powszechności opodatkowania. Z kolei art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, iż wszyscy są wobec prawa równi i mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Stosownie do tego przepisu wszyscy muszą ponosić obciążenia publiczne z zachowaniem równości podmiotów wobec prawa, zatem wszelkie zwolnienia podatkowe stanowią odstępstwo od tej zasady i muszą być szczegółowo uregulowane w powszechnie obowiązujących przepisach prawa.

Zasadą jest płacenie podatków, a umorzenie zaległości podatkowej może być zastosowane tylko wyjątkowo, gdyż w momencie zastosowania ulgi organ podatkowy rezygnuje z należnych mu dochodów. Należy również pamiętać o tym, iż umarzenie zaległości podatkowych nie jest instytucją opieki społecznej, a ma wyłącznie na celu złagodzenie skutków obciążeń podatkowych wobec osób, które w sposób nagły i nieprzewidziany nie mogą wywiązać się ze swych obowiązków podatkowych⁸. Podejmowanie decyzji w ramach uznania administracyjnego nie nakłada na organ podatkowy obowiązku rozstrzygnięcia sprawy na korzyść wnioskodawcy. Trzeba jednakże podkreślić, że prowadząc postępowanie w sprawie wniosku o zastosowanie ulgi w zapłacie podatku organ jest zobowiązany do dokładnego i wszechstronnego zbadania stanu faktycznego, by stwierdzić, czy dana sytuacja faktyczna mieści się w zakresie przesłanki ważnego

⁸ Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 29 września 2011 r. nr 3055/11

interesu wnioskodawcy lub interesu publicznego. Podjęcie rozstrzygnięcia uwzględniającego wniosek lub odmawiającego jego uwzględnienia powinno być odpowiednio uargumentowane, zwłaszcza w przypadku odmowy przyznania ulgi⁹.

Zgodnie z art. 67a § 1 pkt 3¹⁰ ustawy Ordynacja podatkowa (dalej: o.p.) w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym organ podatkowy, na wniosek podatnika, może umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną. Jednak umorzenie podatku jest instytucją wyjątkową, której zastosowanie winny uzasadniać szczególne i nadzwyczajne okoliczności. Nie można bowiem z tej instytucji czynić powszechnie stosowanego środka zwalniającego z zapłaty należności. Umorzenie to nic innego, jak nieefektywny sposób wygasania zobowiązań podatkowych, polegający na ostatecznym odstąpieniu przez wierzyciela podatkowego od poboru podatku po upływie terminu płatności. Żądanie umorzenia zaległości podatkowej podatnik może zgłosić wtedy, gdy zaległość ta istnieje. Oznacza to, że w dacie złożenia wniosku o umorzenie zaległości zobowiązanie podatkowe musi się przekształcić w zaległość podatkową wskutek niezapłacenia podatku w terminie (art. 51 § 1) i zarazem w tej dacie nie może jeszcze dojść do wygaśnięcia zobowiązania wskutek zaistnienia któregokolwiek

⁹ Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 7 stycznia 2013 r. nr 2556/12.

¹⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

ze zdarzeń określonych w art. 59 § 1. W przeciwnym wypadku wniosek podatnika jest bezprzedmiotowy¹¹.

Institucja ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci umorzenia przewiduje wyłącznie możliwość umorzenia zaległości podatkowych, a nie umorzenia podatku, względnie zaniechania jego poboru. Jest to unormowanie wyraźnie odmienne od regulacji dotyczącej instytucji ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci rozłożenia na raty, gdzie przewidziano możliwość rozłożenia na raty zarówno podatku (zobowiązania podatkowego), jak i zaległości podatkowej¹². Institucja umorzenia zaległości podatkowych ma zastosowanie jedynie wtedy, gdy nie jest sporna zasadność wymiaru samego podatku. Kwota zaległości podatkowej powinna zostać jednak określona, jeżeli zachodzi taka potrzeba, w odrębnym postępowaniu wymiarowym (art. 21 § 3 o.p.), gdyż jej wysokość może rzutować na ewentualne rozstrzygnięcie w przedmiocie umorzenia¹³. Wysokości zobowiązania podatkowego nie można natomiast kwestionować i weryfikować w toku postępowania o umorzenie zaległości. Postępowanie w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowych nie stanowi kontynuacji postępowania w przedmiocie wymiaru tych zobowiązań, albowiem inne są jego cele i przesłanki podejmowanych w jego ramach rozstrzygnięć¹⁴. Zmia-

na wysokości zaległości podatkowej (czy na skutek spłacenia części zaległości przez podatnika, czy na skutek zmiany decyzji wymiarowej) stanowi zmianę jednego z elementów stanu faktycznego sprawy w przedmiocie umorzenia tej zaległości¹⁵. Jeżeli rozpoznając wniosek podatnika o umorzenie zaległości podatkowej, organ podatkowy umorzy kwotę zaległości w żądanej wysokości, która okaże się wyższa od kwoty zaległości, jaka w rzeczywistości istnieje, to wydana decyzja o umorzeniu rażąco narusza prawo. Jeśli natomiast nastąpi zapłata zaległości podatkowej (odsetek za zwłokę, opłaty prolongacyjnej) objętej umorzeniem, to powstaje nadpłata w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 o.p.

Umorzenie zaległości podatkowych jest jednym z elementów kształtowania ciężarów podatkowych. Dlatego szczególnie istotne jest prawidłowe stosowanie prawnych przesłanek umorzenia zaległości podatkowych. W pełni należy się zgodzić z wypowiedzią B. Brzezińskiego, że w wypadku decyzji odmownej organ może sięgać do argumentów związanych z genezą zadłużenia podatkowego. Wydaje się, że nie byłaby sprzeczna ani z istotą uznania administracyjnego, ani z konstrukcją art. 67a decyzja odwołująca się w uzasadnieniu do faktu spowodowania powstania na skutek lekkoomyślności czy zaniedbań podatnika sytuacji, w której zapłata podatku jest utrudniona bądź nawet niemożliwa.

„Organ podatkowy może uzasadniać decyzję, używając dowolnej argumentacji – byle była ona logiczna, powiązana

¹¹ Eteł L. Komentarz do art. 67 Ordynacji podatkowej, [w:] Brolik J. red., Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. V, LEX, Warszawa 2013.

¹² Por. wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2009 r., II FSK 1413/07, LEX nr 508235.

¹³ Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 12 stycznia 2001 r., III SA 2962/99, LEX nr 656848.

¹⁴ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2004 r., III SA/WA 188/04, LEX nr 831513.

¹⁵ Por. wyrok NSA w Łodzi z dnia 25 maja 2000 r., I SA/Łd 1884/98, ONSA 2001, nr 3, poz. 129.

z realiami sprawy i nie naruszyła konstytucyjnie chronionego systemu wartości. Argumentacja ta może więc – z braku expressis verbis sformułowanych wyłączeń – nawiązywać także do przyczyn, z jakich zapłata podatku nie jest możliwa bądź też jest utrudniona”¹⁶.

Dobrowolne zapłacenie zaległego podatku przed złożeniem wniosku o jego umorzenie sprawia, że postępowanie o przyznanie ulgi jest bezprzedmiotowe i na podstawie art. 208 § 1 o.p. powinno ulec umorzeniu¹⁷. Również dobrowolne zapłacenie podatku po złożeniu wniosku o umorzenie skutkuje wygaśnięciem zaległości, a przez to postępowanie powinno być umorzone. Nie jest natomiast dopuszczalne umorzenie postępowania jako bezprzedmiotowego w sprawie o umorzenie zaległości podatkowych, jeżeli w trakcie postępowania zaległość ta wraz z odsetkami została wyegzekwowana przymusowo w trybie postępowania egzekucyjnego¹⁸. Także Sąd Najwyższy w jednym z wyroków stwierdził, że nie można umorzyć postępowania w sprawie umorzenia zaległości podatkowej jako bezprzedmiotowego, gdy podatnik zapłacił zaległość podatkową w czasie toczącego się postępowania odwoławczego¹⁹.

Interes publiczny a ważny interes podatnika

Mówiąc o uznaniowym charakterze decyzji o umarzeniu zaległości podatkowych, należy podkreślić,

¹⁶ B. Brzeziński, Glosa do wyroku WSA z dnia 29 maja 2008 r., I SA/Gd 998/07, POP 2010, z. 2, poz. 105-107.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 4 maja 2005 r., FSK 1999/04, LEX nr 177353.

¹⁸ Wyrok SN z dnia 9 listopada 1995 r., III ARN 51/95, OSNP 1996, nr 11, poz. 151.

¹⁹ Wyrok SN z dnia 6 lutego 2002 r., III RN 198/00, OSNP 2002, nr 14, poz. 322.

że oparte są one na przepisie, który w swej treści zawiera terminy niedookreślone, takie jak „ważny interes podatnika” i „interes publiczny”. Połączenie decyzji uznaniowej z terminami niedookreślonymi, stanowiącymi podstawę prawną jej wydania, powoduje, że organy podatkowe mają bardzo szerokie pole do podejmowania rozstrzygnięć. Aby tego rodzaju wyjątkowo szerokie kompetencje nie godziły w istotę państwa praworządowego, niezbędne jest odwoływanie się do podstawowych zasad konstytucyjnych czy też zasad ogólnych postępowania, w tym w szczególności zasady zaufania do organów podatkowych. Jakkolwiek uznaniowy charakter decyzji oznacza, że organy podatkowe mogą, ale nie muszą, umorzyć zaległość podatkową, to jednak decyzje wydane w tym trybie nie mogą być dowolne. Wymagają uzasadnienia odpowiadającego rygorom art. 210 § 4 o.p. Nie jest przekonujące uzasadnienie decyzji organu podatkowego odmawiającej umorzenia zaległości podatkowej, w którym stwierdzono, że przedmiotem działania urzędów skarbowych jest terminowa i zgodna z prawem podatkowym realizacja wpływów do budżetu państwa i budżetów samorządowych²⁰. Negatywne rozstrzygnięcie dotyczące umorzenia zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę powinno być szczególnie przekonująco i jasno uzasadnione, zarówno co do faktów, jak i co do prawa, tak aby nie było wątpliwości, że wszystkie okoliczności sprawy zo-

²⁰ Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 17 marca 1994 r., SA/Po 3597/93, „Wspólnota” z 1994 r., nr 39, s. 14.

stały głęboko rozważone i ocenione, a ostateczne rozstrzygnięcie jest ich logiczną konsekwencją²¹.

Ważenie interesu publicznego i interesu podatnika

Organ podatkowy obowiązany jest nie tylko do ustalania, czy zachodzą przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, lecz także obowiązany jest do wyważenia interesu społecznego z indywidualnym interesem strony²². Ważny interes podatnika wymaga istnienia nadzwyczajnych okoliczności w sytuacji życiowej konkretnego podatnika, zdarzeń obiektywnie niezależnych od postawy, zachowania podatnika, na które podatnik nie mógł mieć wpływu nawet przy dołożeniu nadzwyczajnej staranności w danych okolicznościach, zaś interes publiczny oznacza, że za zastosowaniem wnioskowanej ulgi musi przemawiać konieczność respektowania wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy. Wystąpienie okoliczności ważnego interesu podatnika, czy interesu publicznego nie generuje obowiązku wydania przez organ decyzji pozytywnej dla strony. Za umorzeniem należnych kwot podatku mogą przemawiać wypadki niezależne od sposobu postępowania podatnika, bądź spowodowane działaniem czynników, na które podatnik nie mógł mieć wpływu. Tym samym decyzja o umo-

²¹ Za: Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgodka-Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. IX, Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2015.

²² Za: wyrok NSA z dnia 8 października 2002 r., SA/Wr 1458/01, POP 2004, z. 3, poz. 59.

rzeniu zaległości podatkowych ma charakter uznaniowy.

Pojęcie „ważnego interesu podatnika” oraz „interesu publicznego” mają na gruncie ordynacji podatkowej równorzędny charakter²³. Należy pamiętać, iż obie te przesłanki muszą być rozpatrzone w trakcie postępowania podatkowego. Organ podatkowy zobowiązany jest w trakcie postępowania ustalić, która z nich przeważa i na tej podstawie zadecydować o zastosowaniu, np. wnioskowanej przez podatnika ulgi w spłacie podatków. Kwestia ta powinna być podniesiona w uzasadnieniu decyzji, ponieważ jej pominięcie jest przesłanką do traktowania decyzji jako dowolnej. Jak wskazuje orzecznictwo o ważnym interesie podatnika mówić można wówczas, gdy podatnik popada w zaległość na skutek nadzwyczajnych okoliczności w rodzaju klęsk żywiołowych, zdarzeń losowych, występujących niezależnie od niego, a mogących zachwiać podstawami jego egzystencji. Chodzi tu o taką sytuację, która powoduje, że podatnik nie jest w stanie wywiązać się obowiązku uiszczenia danin publicznych bez doraźnej pomocy ze strony organów podatkowych. Z kolei pojęcie interesu publicznego należy wiązać z respektowaniem takich wartości jak sprawiedliwość, porządek publiczny rozumiany jako zaufanie do organów administracji publicznej, szeroko rozumiane działanie w interesie państwa, czy społeczeństwa²⁴. Interes publiczny odczytywać należy jako

²³ Wyrok WSA z dnia 12 kwietnia 2010 r., III SA/Wa 1410/09, niepubl.

²⁴ Por. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 września 2010 r. I SA/Bd 501/2010; Wyrok NSA w Warszawie z dnia 19 sierpnia 2010 r. II FSK 620/2009 oraz wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 maja 2010 r. I SA/Gd 120/2010.

pewną potrzebę, której zaspokojenie powinno służyć społecznością lokalnym lub całemu społeczeństwu.

Dodatkowo należy wskazać, iż interes podatnika nie powinien kolidować z interesem publicznym, jakim niewątpliwie jest terminowe płacenie podatków. Umorzenie zaległości podatkowych jest instytucją, która może być zastosowana jako wyjątek od zasady, jaką jest wywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych. Trudna sytuacja finansowa podatnika nie może być utożsamiana z ważnym interesem podatnika, gdyż takie podejście prowadziłoby do niesprawiedliwości i nierówności w stosunku do ogółu podatników podlegających powszechnemu obowiązkowi podatkowemu. Ulga w spłacie zaległości podatkowej jest bowiem zawsze w faktycznym interesie podatnika, wobec czego każdy podatnik znajdujący się w trudnej sytuacji finansowej spełniałby wymóg umożliwiającą zastosowanie ulgi²⁵.

Należy stwierdzić, że Ordynacja podatkowa przy określeniu interesu prywatnego stawia akcent na określenie „ważny.” Nie chodzi więc o każdy interes, ale o tzw. interes kwalifikowany. O jego istnieniu decydują zobiektywizowane kryteria, na podstawie których organ podatkowy rozstrzyga o umorzeniu, bądź nie, zaległości podatkowej. Ważnego interesu podatnika nie można utożsamiać z jego subiektywnym przekonaniem o potrzebie umorzenia zaległości podatkowej. W doktrynie przyjmuje

²⁵ Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 29 września 2011 r. nr 3001/11; Por. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 maja 2010 r. I SA/Łd 557/2009 oraz Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 kwietnia 2010 r. I SA/Kr 706/2009.

się, że przez ważny interes podatnika należy rozumieć nadzwyczajne względy, które mogłyby zachwiać podstawami egzystencji podatnika²⁶.

Interes podatnika lub publiczny nie ma definicji ustawowej i trudno jest oczekiwać, aby kiedykolwiek ustawodawca zdecydował się na jej wprowadzenie. Z uwagi na nieostrość” tych pojęć, a przez to ich szeroki zakres, wszelkie próby zdefiniowania skazane byłyby na niepowodzenie. W literaturze wskazuje się, że „interes podatnika” to pewien stan oczekiwania, określona potrzeba zachowania posiadanych już korzyści lub wyczekiwania na pojawienie się pewnego dobra²⁷. Na podstawie analizy orzecznictwa można wskazać na kilka głównych tez, precyzujących te niedookreślone pojęcia:

Ważny interes podatnika to sytuacja, gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych. Będzie to utrata możliwości zarobkowania, utrata losowa majątku. 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 materialnych²⁸.

Przesłanki umorzenia (a więc ważny interes podatnika i interes publiczny) należy oceniać nie tylko w kontekście

²⁶ W wyroku z dnia 22 kwietnia 1999 r. SA/Sz 850/98 (Przebieg Orzecznictwa Podatkowego 2000/6 poz. 168) za „ważny interes podatnika” Naczelny Sąd Administracyjny uznał sytuację, w której z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków, podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych. Będzie to, w ocenie tego sądu, utrata możliwości zarobkowania lub utrata majątku.

²⁷ Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Ordynacja podatkowa, wydanie IV, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011 s. 254-256.

²⁸ Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98, POP 2000, z. 6, poz. 168.

osobistej sytuacji majątkowej podatnika, lecz także z uwzględnieniem związku zachodzącego pomiędzy obniżeniem zdolności płatniczej a zajściem wypadków powodujących i uzasadniających niemożność zapłaty²⁹.

Nie można z instytucji zaniechania poboru podatku czynić środka prowadzącego generalnie do zwolnienia od zapłaty podatku. Użyte w art. 22 o.p. pojęcie „ważnego interesu publicznego” jest pojęciem nieostrym, zawierającym szeroki zakres pojęciowy, przy czym jeśli nawet istnieje sytuacja wskazująca na ważny interes podatnika uzasadniający zaniechanie poboru podatku, to organ może, ale nie musi zaniechać poboru podatku³⁰.

W sprawach stosowania ulg podatkowych przedmiotem oceny organów podatkowych musi być stan faktyczny, w tym głównie sytuacja finansowa, rodzinna i życiowa podatnika istniejąca w dacie rozstrzygnięcia sprawy³¹.

Przesłanka „ważnego interesu podatnika” wymaga ustalenia sytuacji majątkowej podatnika, skutków ekonomicznych, jakie wystąpią w wyniku realizacji zobowiązania dla niego i jego rodziny. Jednak organ podatkowy musi mieć na uwadze i to, że między innymi względny społeczny wymagają również, żeby zobowiązanie podatkowe było realizowane, a podatnik pochopnie nie był z nich zwalniany³².

Ważnego interesu podatnika nie można utożsamiać z subiektywnym przekonaniem podatnika o potrzebie

²⁹ Wyrok NSA z dnia 26 listopada 1999 r., I SA/Łd 13/98, LEX nr 41054.

³⁰ Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2000 r., I SA/Wr 1000/98, LEX nr 40742.

³¹ Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2000 r., I SA/Ka 1821/98 [w:] D. Janowski, Ordynacja podatkowa w orzecznictwie SN i NSA, Wrocław 2004, s. 179.

³² Wyrok NSA z dnia 21 marca 2001, I SA/Ka 577/00, LEX nr 47500.

umorzenia zaległości podatkowej. Przeciwnie, przez ważny interes podatnika należy rozumieć nadzwyczajne względy, które mogłyby zachwiać podstawami egzystencji podatnika i że umorzenie zaległości podatkowych lub odsetek uzasadnione będzie jedynie w takich wypadkach, które spowodowane zostały działaniem czynników, na które podatnik nie może mieć wpływu i które są niezależne od sposobu jego postępowania. To po stronie podatnika, który ubiega się o przyznanie ulgi w postaci umorzenia zaległości, jako tego, kto występuje o określone uprawnienie, leży obowiązek wykazania, że w dotyczącej go sprawie spełnione są przesłanki, o których mowa w art. 67a § 1 o.p.³³.

Zwolnienia z podatku od nieruchomości przez radę gminy

Podstawą prawną do zastosowania zwolnienia w podatku od nieruchomości jest art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Powyższy przepis wyraźnie i jednoznacznie wskazuje na delegację do określenia przez organ stanowiący gminy zwolnień o charakterze przedmiotowym. Przedmiot oczywiście odnosić się może wyłącznie do np. nieruchomości. Strona podmiotowa obowiązku podatkowego, tj. w czym się znajduje władztwie przedmiot podatkowy, jest niedozwoloną modyfikacją delegacji ustawowej wynikającej z art. 7 ust. 3 ustawy. Jest więc próbą opisaną strony przedmiotowej zwolnienia podatkowego z jednoczesnym określeniem podmiotu jak wła-

³³ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 maja 2009 r., I SA/Łd 173/09, LEX nr 534559.

ściela. Zatem w przypadku opisanego przedmiotu poprzez stronę podmiotową czyli wskazanie władztwa, polegającego na własności lub współwłasności, posiadania lub trwałego zarządu gminy, instytucji kultury oraz gminnych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych jak również organizacji zawodowych, organizacji społecznych w tym stowarzyszeń. jest niedozwoloną modyfikacją delegacji ustawowej art. 7 ust. 3 u.p.o.l.³⁴.

Poszczególne ustawy regulujące konstrukcje podatków i opłat lokalnych zawierają przepisy upoważniające radę gminy do wprowadzania określonych prawem preferencji podatkowych. Przepisy te można podzielić na dwie grupy, a mianowicie: umożliwiające radzie wprowadzanie zwolnień, oraz umożliwiające wprowadzanie ulg w podatkach i opłatach samorządowych. Kwestie związane z ulgami stanowiącymi przez gminy regulują odrębne ustawy, o czym stanowi m.in. art. 1b u.p.o.l. Oczywiście jest, iż art. 7 ust. 3 u.p.o.l. nie może stanowić o wprowadzeniu ulgi podatkowej w postaci np. obniżenia stawki podatkowej. Zwolnienie i ulga polegająca na obniżeniu stawki podatkowej to dwie różne instytucje występujące w konstrukcji prawnej podatku. Ich zakres przedmiotowy nie pozwala na klasyfikowanie zwolnienia podatkowego jako pojęcia szerszego, obejmującego również ulgę podatkową³⁵. Same skutki ekonomiczne zastosowania w praktyce zwolnienia lub ulgi mogą być nawet identyczne, ale na płaszczyźnie prawnej są to całkowicie

³⁴ Por wyrok WSA, sygn. akt II SA/Po 153/04, opublikowany w ODS 2005/2/60.

³⁵ Por. Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 19 sierpnia 2015 r. Nr 16/969/15.

odrębne instytucje. Zwolnienia podatkowe dotyczą innych elementów konstrukcji podatku niż ulgi podatkowe. Nie można zatem twierdzić, że ulga podatkowa to nic innego niż „częściowe zwolnienie” od podatku i odwrotnie, że ulgi podatkowe nie obejmują swym zakresem przedmiotowym zwolnienia podatkowego³⁶. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje pojęcia ulgi podatkowej, w związku z powyższym zgodnie z art. 3 pkt 6 ustawy – Ordynacja podatkowa przyjęć należy, że przez ulgę podatkową „(...) rozumie się przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku”.

Ulg podatkowe sprowadzają się do zmniejszenia: podstawy opodatkowania, stawki podatkowej oraz kwoty podatku. Ulg podatkowe nie dotyczą zatem bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu podatku (co charakteryzuje zwolnienia), ale innych elementów konstrukcji podatku, tj. podstawy opodatkowania, stawek podatkowych i kwoty podatku. Przybierają one postać odliczeń od podstawy opodatkowania, obniżek stawek podatkowych lub odliczeń od kwoty podatku. Te odliczenia i obniżki występujące w ustawach regulujących poszczególne podatki określa się mianem ulg podatkowych.

Na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. rada gminy jest uprawniona do wprowadzania tylko zwolnień od np. podatku od nieruchomości, nie posiada natomiast uprawnienia do

³⁶ Por. Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z dnia 6 maja 2014 r. Nr 84/2014.

wprowadzenia ulgi podatkowej w postaci obniżenia stawki opodatkowania. W sferze zobowiązań publicznoprawnych do działalności organów samorządu terytorialnego nie stosuje się zasady „co nie jest zakazane jest dozwolone”, lecz regułę „dozwolone jest tylko to, co prawo wyraźnie przewiduje”³⁷. Niedopuszczalne jest utożsamianie kategorii zwolnienia podatkowego z kategorią ulgi podatkowej. W przypadku ulgi podatkowej ustawodawca nie rezygnuje z opodatkowania, gdyż jego zamiarem jest tylko i wyłącznie redukcja obciążenia podatkowego, czyli zmniejszenie rozmiarów płaconego podatku. Ulga podatkowa może polegać albo na korekcie podstawy opodatkowania, albo na zastosowaniu obniżonych stawek podatkowych, albo na korekcie wyliczonego podatku. Zwolnienie podatkowe oznacza natomiast definitywne, ostateczne wyłączenie określonej kategorii podatników lub przedmiotu opodatkowania spod obowiązku podatkowego. Wynika z tego, iż należy rozróżnić pojęcie zwolnienia podatkowego od ulgi podatkowej, do której przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie podatku od nieruchomości odsyłają do odrębnych przepisów. Zatem nie może art. 7 ust. 3 u.p.o.l. być podstawą do udzielenia obniżenia w podatku od nieruchomości stawki podatkowej w formie uchwały. W świetle poglądów wyrażanych w doktrynie brak jest podstaw do utożsamiania ze sobą pojęć ulgi i zwolnienia podatkowego. Jak za-

³⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 maja 2004 r., który w sprawie sygn. akt I SA/Po 153/04.

uważali L. Eteł, S. Presnarowicz oraz G. Dudar, „Zwolnienie i ulga to dwie różne instytucje występujące w konstrukcji prawnej podatku. Ich zakres przedmiotowy, nie pozwala na klasyfikowanie zwolnienia podatkowego jako pojęcia szerszego, obejmującego również ulgę podatkową. Co prawda skutki ekonomiczne zastosowania w praktyce zwolnienia lub ulgi mogą być tożsame, ale na płaszczyźnie prawnej są to całkowicie odrębne instytucje.”³⁸. Różnice pomiędzy zwolnieniem a ulgą podatkową scharakteryzował m.in. W. Nykiel stwierdzając, iż zwolnienie oznacza „definitywne wyłączenie określonych przepisami podmiotów lub przedmiotów spod opodatkowania, podczas gdy ulgi oznaczają zmniejszenie rozmiarów uiszczanego podatku”³⁹.

W ustawie – Ordynacja podatkowa ustawodawca wielokrotnie posługuje się nazwą „ulgi w zapłacie”⁴⁰, co należy odnosić do wszystkich ulg i zwolnień o charakterze uznaniowym⁴¹. Moim zdaniem, pojęcie „ulgi w zapłacie”, zawarte w podanych artykułach jest tożsame z określeniem „ulgi podatkowej” użytym w art. 3 pkt 6 o.p., ale tylko w zakresie ulg i zwolnień uznaniowych. Wydaje się, iż pojęcie „interesu publicznego” (społecznego), jako podstawa do umorzenia zaległości podatkowych lub odsetek, powinna być odczytywana poprzez kategorie oczekiwań

³⁸ Eteł L., Presnarowicz S., Dudar S., Komentarz do art. 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, [w:] Eteł L., Presnarowicz S., Dudar S., Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, ABC, Warszawa 2008. Przywołać można tu m.in. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 listopada 2008 r. (sygn. akt I SA/Go 876/08, FK 2009/6/73), wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 grudnia 2008 r. (sygn. akt I SA/Po 965/08, Dz Urz. Wielk 2009/49/716) oraz wyrok NSA w Warszawie z dnia 5 grudnia 2007 r. (sygn. akt II FSK 1238/06, OwSS 2008/2/60).

³⁹ Nykiel W., Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2002, s. 29.

⁴⁰ Np. art. 204 § 1, art. 210 § 5, art. 231 Ordynacji podatkowej.

⁴¹ Np. art. 22, art. 48, art. 67 Ordynacji podatkowej.

określonej grupy podmiotów funkcjonujących na danym obszarze gminy (miasta), powiatu, województwa, regionu czy kraju⁴². Nie uzasadnione jest rozciąganie przepisów art. 3 Ordynacji podatkowej na cały system prawa podatkowego. Gdyby wolą ustawodawcy było skonstruowanie definicji ulgi podatkowej odnoszącej się do całego prawa podatkowego, niewątpliwie zapis art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej brzmiałby inaczej⁴³.

Zwolnienia podmiotowe a zwolnienia przedmiotowe: wnioski

W art. 7 ust. 3 u.p.o.l. nie ma żadnych kryteriów ani ograniczeń dotyczących wprowadzania przez rady gmin zwolnień z podatku od nieruchomości, z wyjątkiem uwzględnienia przepisów regulujących zasady udzielania pomocy publicznej.

Pozostawienie radzie gminy dużej swobody przy określaniu zwolnień jest uzasadnione tym, że wpływy z podatków lokalnych wcałości stanowią dochód budżetu gminy, a rada gminy jest organem najbardziej właściwym do decydowania o potrzebie stosowania i rodzajach zwolnień podatkowych na danym terenie⁴⁴.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych wyraźnie zezwala radzie gminy jedynie na wprowadzenie zwolnień przedmiotowych. Dlatego zakaz uchwalania zwolnień o charakterze podmiotowym lub podmiotowo-przedmiotowym jest oczywisty⁴⁵.

⁴² Za: Presnarowicz S. *Zwolnienia i ulgi uznaniowe – przesłanki rozstrzygnięć*, „Przeгляд Podatkowy” nr 7/1998, s. 29-31.

⁴³ Kulicki J., *Konstytucyjne podstawy nakładania podatków (zarys wybranych problemów)*, „Prawo Spółek”, nr 3/2000.

⁴⁴ Por. WSA w Gliwicach z dnia 5 marca 2015 r. sygn. akt. I SA/GI 959/14.

⁴⁵ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 2014 r. II FSK 1574/12.

Zgodnie z art. 7 ust. 3 u.p.o.l. rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw. W tym przepisie nie ma żadnych kryteriów ani ograniczeń dotyczących wprowadzania przez rady gmin zwolnień z podatku od nieruchomości, z wyjątkiem uwzględnienia przepisów regulujących zasady udzielania pomocy publicznej.

Przedmiot zwolnienia winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu muszą zostać tak w przepisie określone, żeby dotyczyły potencjalnie (hipotetycznie) nieoznaczonego indywidualnego podatnika. W każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko, jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnieniu przypisać można charakter zwolnienia przedmiotu-podmiotowego, a to w konsekwencji oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 u.p.o.l.⁴⁶

Przyjmuje się tam, że zwolnienie podatkowe to wyłączenie z zakresu podmiotowego danego podatku pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub z przedmiotu danego podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienia przedmiotowe). Wyępują również zwolnienia o cha-

⁴⁶ Por. Wyrok NSA w Warszawie z 23 października 2014 r. sygn. akt. II FSK 2592/12.

rakterze mieszanym: podmiotowo-przedmiotowym. Warto podkreślić, że zwolnienie ze swej istoty może dotyczyć jedynie podmiotu (podatnika) lub przedmiotu (np. dochodu, obrotu, majątku lub przychodu). Instytucja zwolnienia nie może wystąpić w innych elementach konstrukcji podatku niż podmiot lub też przedmiot podatku. Inaczej jest z ulgami podatkowymi. Sprowadzają się one do zmniejszenia: a) podstawy opodatkowania (np. odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu określonych darowizn na podstawie art. 26 u.p.d.o.f.); stawki podatkowej (np. obniżenie ceny żyta, a w konsekwencji i stawki podatkowej na podstawie art. 6 ust. 3 u.p.r.) czy kwoty danego podatku (np. odliczenia od podatku rolnego wydatków inwestycyjnych na podstawie art. 13 ust. 2 u.p.r.).

Ulg podatkowe nie dotyczą zatem bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu podatku (co charakteryzuje zwolnienia), ale innych elementów konstrukcji podatku, tj.: podstawy opodatkowania, stawek podatkowych i kwoty podatku. Przybierają one postać odliczeń od podstawy opodatkowania, obniżek stawek podatkowych lub odliczeń od kwoty podatku. Te odliczenia i obniżki występujące w ustawach regulujących poszczególne podatki określa się mianem ulg podatkowych. Należy przy tym zwrócić uwagę, że nawet w ustawie regulującej dany podatek nie muszą one występować tylko w jednej formie, np. odliczenia od podstawy opodatkowania. Obok odliczenia konstrukcja podatku może

zawierać obniżki stawki i kwoty podatku. Wszystkie te formy określane są mianem ulg w tym podatku.

Rada gminy w uchwale nie może upoważniać wójtów, burmistrzów (prezydentów) do przyznawania zwolnienia od podatków i opłat lokalnych. Takie postanowienia uchwał są niezgodne z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, które kompetencje do wprowadzania zwolnień przyznają tylko radzie gminy. Jeżeli jednak rada podjęła taką uchwałę i organy nadzoru lub sądy nie stwierdziły jej nieważności, to jej postanowienia obowiązują. Wynikające z decyzji zwolnienia są zatem zgodne z obowiązującym prawem.

Podsumowanie

Podkreśla się, że umorzenie zaległości podatkowej stanowi pomoc państwa, udzieloną po to, aby poprzez zapłatę podatku nie doprowadzić do efektów niepożądanych z punktu widzenia społecznego, jak i indywidualnego podatnika i jego rodziny⁴⁷. Nie można więc pojęcia interesu publicznego ograniczyć do konieczności respektowania zasady równości i powszechności opodatkowania. Umorzenie zaległości podatkowej, przewidziane jako jedna z ulg, stanowi jeden ze sposobów nieefektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Ustawodawca uznał zatem, że dopuszczalne jest w pewnych wyjątkowych okolicznościach danie pierwszeństwa przed zasadą powszechności opodatkowania innym konstytucyjnym zasadom, jak

⁴⁷ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 października 2012r., II FSK 510/T1, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>. – CBOSA.

zasada zaufania obywatela do państwa (wynikająca z art.2 Konstytucji), zasada uwzględnienia dobra rodziny, nakazująca państwu szczególną pomoc i opiekę dla rodzin niepełnych czy wielodzietnych, znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej (art.71 ust.1 Konstytucji), zasada zabezpieczenia społecznego dla osób, które

pozostają bez pracy i bez środków utrzymania bez własnej winy (art.67 ust.2 Konstytucji). W orzecznictwie sądów administracyjnych zwraca się uwagę, że zasady te winny być uwzględnione przez organy podatkowe przy badaniu istnienia przesłanki interesu publicznego⁴⁸.

48 Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 sierpnia 2010r., II FSK 689/09, dostępny CBOSA.

Literatura

Babiarz S., Dauter B., Gruszczynski B., Hauser R., Kabat A., Niezgodka-Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. IX, Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2015.

Brzeziński B., Glosa do wyroku WSA z dnia 29 maja 2008 r., I SA/Gd 998/07, POP 2010, z. 2, poz. 105-107.

Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 29 września 2011 r. nr 3055/11.

Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 7 stycznia 2013 r. nr 2556/12.

Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Ordynacja podatkowa, wydanie IV, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011.

Etel L., Presnarowicz S., Dudar S., Komentarz do art. 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, [w:] Etel L., Presnarowicz S., Dudar S., Podatki i opłaty

lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, ABC, Warszawa 2008.

Etel L. Komentarz do art. 67 Ordynacji podatkowej, [w:] Brolik J. red., Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. V, LEX, Warszawa 2013.

Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce, pod red. J.Głuchowskiego, PWN, Warszawa 2002.

Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Ordynacja podatkowa, komentarz, wydanie 4, Wolters Kluwer business, Warszawa 2011.

Kulicki J., Konstytucyjne podstawy nakładania podatków (zarys wybranych problemów), „Prawo Spółek”, nr 3/2000.

Morawski W., Klasyfikacja ulg i zwolnień podatkowych, [w:] Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym, ODDK, Gdańsk 2003.

Nykiel W., Ulgi i zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy, [w:]

Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego, UMCS, Lublin 2003

Nykiel W., Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.

Presnarowicz S., Zwolnienia i ulgi uznaniowe – przesłanki rozstrzygnięć, „Przegląd Podatkowy” nr 7/1998.

Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 19 sierpnia 2015 r. Nr 16/969/15.

Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z dnia 6 maja 2014 r. Nr 84/2014.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm).

Uchwała Kolegium RIO we Wrocławiu Nr 75/2009 z 30.09.2009 r.

Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926, ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

Wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2009 r., II FSK 1413/07, LEX nr 508235.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 12 stycznia 2001 r., III SA 2962/99, LEX nr 656848.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2004 r., III SA/Wa 188/04, LEX nr 831513.

Wyrok NSA w Łodzi z dnia 25 maja 2000 r., I SA/Łd 1884/98, ONSA 2001, nr 3, poz. 129.

Wyrok NSA z dnia 4 maja 2005 r., FSK 1999/04, LEX nr 177353.

Wyrok SN z dnia 9 listopada 1995 r., III ARN 51/95, OSNP 1996, nr 11, poz. 151.

Wyrok SN z dnia 6 lutego 2002 r., III RN 198/00, OSNP 2002, nr 14, poz. 322.

Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 17 marca 1994 r., SA/Po 3597/93, „Wspólnota” z 1994 r., nr 39, s. 14.

Wyrok NSA z dnia 8 października 2002 r., SA/Wr 1458/01, POP 2004, z. 3, poz. 59.

Wyrok WSA z dnia 12 kwietnia 2010 r., III SA/Wa 1410/09, niepubl.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 września 2010 r. I SA/Bd 501/2010; Wyrok NSA w Warszawie z dnia 19 sierpnia 2010 r. II FSK 620/2009 oraz wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 maja 2010 r. I SA/Gd 120/2010.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 maja 2010 r. I SA/Łd 557/2009.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 kwietnia 2010 r. I SA/Kr 706/2009.

Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98, POP 2000, z. 6, poz. 168.

Wyrok NSA z dnia 26 listopada 1999 r., I SA/Łd 13/98, LEX nr 41054.

Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2000 r., I SA/Wr 1000/98, LEX nr 40742.

Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2000 r., I SA/Ka 1821/98 [w:] D. Jankowiak, Ordynacja podatkowa w orzecznictwie SN i NSA, Wrocław 2004, s. 179.

Wyrok NSA z dnia 21 marca 2001, I SA/Ka 577/00, LEX nr 47500.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 maja 2009 r., I SA/Łd 173/09, LEX nr 534559.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 maja 2004 r., który w sprawie sygn. akt I SA/Po 153/04, opublikowany w OwSS 2005/2/60.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 marca 2015 r. sygn. akt. I SA/GI 959/14.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 2014 r. II FSK 1574/12.

Wyrok NSA w Warszawie z 23 października 2014 r. sygn. akt. II FSK 2592/12.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 31 października 2012r., II FSK 510/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>. – CBOSA.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 sierpnia 2010r., II FSK 689/09, dostępny CBOSA.