

POSTĘPOWANIE PODATKOWE W PRZEDMIOCIE ULG W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH Z ART. 67A § 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ

JACEK BROLIK

Uwagi wprowadzające

Normatywnym przedmiotem postępowania dotyczącego ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które nazywane mogą być też zasadnie ulgami w „wykonaniu podatku”, są omawiane poniżej, na podstawie przedstawianej analizy art. 67a § 1 o.p., regulacje prawne udzielające organom podatkowym uprawnień do zastosowania określonej ulgi w postaci: odroczenia terminu płatności podatku, rozłożenia zapłaty podatku na raty, odroczenia albo rozłożenia na raty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a, umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej. Przypomnieć należy, że zgodnie z art. 67a § 1 o.p. umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa. Biorąc pod uwagę, z jednej strony – wspólne uregulowanie uprawnień do zastosowania ulgi w wykonaniu podatku, z drugiej zaś – różnego rodzaju postaci wymienianych ulg, można ocenić, że z zapisu prawnego art. 67a § 1 o.p. wynikają wyodrębnione przedmiotowo unormowania przewidujące możliwość zastosowania określonej ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Kryterium przedmiotowym wyróżnienia danego unormowania będzie określona ulga w spłacie zobowiązań podatkowych, którą, na jego podstawie, można zastosować.

Przywoływane ulgi podatkowe nie powstają i nie realizują się z mocy samego prawa; w celu ich zastosowania, a w konsekwencji: dla wykorzystania przez podatnika, płatnika, inkasenta, spadkobierców

podatnika lub płatnika oraz osoby trzecie odpowiedzialne za zobowiązania podatkowe, o których mowa w art. 67a § 1 *in initio* i w art. 67c o.p., niezbędne jest przeprowadzenie postępowania podatkowego i wydanie decyzji podatkowej w rozumieniu art. 207 o.p.

Postępowanie to zasadniczo nie ma charakteru szczególnego, autonomicznego czy też odrębnego w relacji z innymi postępowaniami uregulowanymi w Dziale IV Ordynacji podatkowej. Wyróżnia je tylko przedmiot, to jest określona ulga w spłacie zobowiązań podatkowych, w którym to zakresie toczy się postępowanie i wydawana jest decyzja podatkowa. Jedynymi cechami charakterystycznymi są: dopuszczalność wszczynania postępowania wyłącznie na wniosek strony¹ oraz możliwość zawieszenia postępowania na wniosek strony.² Zgodnie z treścią art. 210 § 5 o.p. – w przypadku uwzględnienia w całości żądania strony poprzez przyznanie ulgi w zapłacie podatku – nie można też odstąpić od uzasadnienia decyzji, którą ulga ta została zastosowana.

Ponadto, w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych prawnie nieuzasadnione jest wydawanie ogólnych oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w rozdziale 1a Działu II o.p.³

1. Ciężar dowodu i obowiązek dowodzenia w postępowaniach w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych

Ciężar dowodu w znaczeniu materialnym określa, jakie fakty muszą być udowodnione w celu prawidłowego ustalenia podstawy faktycznej rozstrzygnięcia i wydanego orzeczenia. Tak rozumiany ciężar dowodu kieruje uwagę uczestnika postępowania na to, jakie źródła dowodowe należy przedstawić lub środki dowodowe wskazać na poparcie oznaczonych twierdzeń o faktach sprawy.

1 Poza przypadkiem udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie art. 67d o.p., który nie stanowi przedmiotu niniejszego opracowania.

2 Na podstawie art. 204 o.p.

3 Zagadnienie to przybliżone zostanie w końcowej części opracowania.

Ciężar dowodu w znaczeniu formalnym wskazuje natomiast podmiot, który jest nim obciążony, to jest: który z uczestników postępowania powinien przedstawić źródła dowodowe lub wskazać środki dowodowe w celu wykazania prawdziwości twierdzeń, tak by można było następnie udowodnić daną okoliczność.

Kwestią odrębną od zagadnienia ciężaru dowodowego jest problem obowiązku dowodzenia. Termin „obowiązek dowodzenia” obejmuje czynności dotyczące poszukiwania, wprowadzania oraz przeprowadzania i oceniania dowodów. Obowiązek dowodzenia rozciąga się zatem na wszelkie czynności procesowe związane z przeprowadzeniem dowodów oraz obejmuje wszelkie czynności dowodowe mające na celu wyjaśnienie okoliczności istotnych dla danej sprawy, niezależnie od tego, czy dany uczestnik postępowania podnosił daną okoliczność i niezależnie od tego, na czyją korzyść dana okoliczność przemawia.⁴

Ciężar dowodu w znaczeniu materialnym w realizującym ujęciu funkcjonalnym indywidualnej sprawy o ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych sprowadza się, moim zdaniem, istotnościowo do oceny: jakie fakty i na podstawie jakich – wskazywanych i przeprowadzanych – dowodów powinny podlegać w danej sprawie dowodzeniu, tak aby możliwe było wydanie uzasadnionego pod względem faktycznym rozstrzygnięcia. Innymi słowy, chodzi w tym aspekcie o ciężar prawidłowego określenia faktów i dowodów adekwatnych dla rozstrzygnięcia sprawy o konkretną ulgę w wykonaniu podatku. Ciężar ten dotyczy zarówno organu podatkowego, jak i strony prowadzonego przed nim postępowania. Strona bowiem winna wskazywać, a organ przeprowadzać dowody, które dla rozstrzygnięcia indywidualnej sprawy w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych są odpowiednie (adekwatne) i potrzebne. Przywoływane w odniesieniu do materialnego znaczenia ciężaru dowodowego fakty i dowody objęte zostaną dowodzeniem w postępowaniu podatkowym, obejmującym wszak pojęciowo tak poszukiwanie i wprowadzanie dowodów, jak również ich przeprowadzanie i ocenę. Poszukiwać i wprowadzać do postępowania dowody może strona, jak również – na wniosek strony lub z urzędu – prowadzący postępowanie organ podatkowy. Dowody przeprowadza natomiast i ze

4 A. Hanusz, Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego, Kraków 2004, s. 181–183.

skutkiem dla rozstrzygnięcia sprawy ocenia organ podatkowy. Z tych powodów w przedstawionym rozumieniu obowiązek dowodzenia w postępowaniu w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych obciąża również organ prowadzący postępowanie, i to, ze względu na jego władcze uprawnienia procesowe, w stopniu relatywnie większym niż stronę. Strona może wskazać lub przedstawić dowód, ale przeprowadzać i oceniać go będzie organ podatkowy. Strona może powołać się na dowód, ale uzyskać go, to jest wprowadzić do sprawy, będzie w pewnych sytuacjach mógł tylko organ państwa, jakim jest prowadzący postępowanie administracyjny organ podatkowy.

Na podstawie i w obszarze tak rozumianego materialnego znaczenia ciężaru dowodów, jak również obowiązku dowodzenia w rozważanych postępowaniach podatkowych Naczelný Sąd Administracyjny wypowiadał się o obowiązkach procesowych organów podatkowych. Na przykład: „Fakt prowadzenia postępowania o umorzenie zaległości podatkowych wyłącznie w oparciu o dowody przekazane przez stronę nie zwalnia organów podatkowych od przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego. Organ podatkowy nie może ograniczyć się jedynie do analizy argumentów podniesionych przez podatnika we wniosku. Na organie ciąży obowiązek ustalenia wszystkich istotnych okoliczności faktycznych, w tym również przesłanek zastosowania ulg w spłacie podatków. Udział w sprawie profesjonalnego pełnomocnika nie oznacza uprawnienia do przerzucenia ciężaru prowadzenia postępowania na stronę”.⁵

„Przy ubieganiu się strony o udzielenie ulgi podatkowej znaczenie ma nie tylko zbadanie jej sytuacji materialnej i rodzinnej z punktu widzenia konstytucyjnej zasady powszechności i równości opodatkowania, ale również innych wartości wynikających z ustawy zasadniczej, takich jak zagwarantowanie zatrudnienia, czy zabezpieczenia społecznego i ustalenie, czy realne jest wystąpienie ryzyka zagrożenia egzystencji podatniczki i jej małoletnich dzieci, które wymagałoby uruchomienia wydatków z budżetu związanych z pomocą społeczną.”⁶

5 Wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 2011 r., II FSK 488/10, Lex nr 893831.

6 Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2010 r., II FSK 451/09, Lex nr 745737.

„Podatnik występujący o umorzenie zaległości podatkowej winien przedstawić swoją sytuację majątkową i udokumentować zarówno uzyskiwane dochody, jak i ponoszone wydatki. Brak udokumentowania poniesienia przedstawionych przez podatnika wydatków nie zwalnia jednak organu podatkowego z obowiązku stosowania przepisów regulujących postępowanie podatkowe. W takiej sytuacji organ podatkowy winien ocenić, czy kwoty wskazane przez podatnika w oświadczeniu zasługują na uwzględnienie, czy też nie i z jakich przyczyn.”⁷

„Przy rozpatrywaniu wniosku o umorzenie zaległości podatkowej organ podatkowy ma obowiązek brać pod uwagę przede wszystkim sytuację, w jakiej podatnik znajdzie się w chwili, gdy podejmowana jest decyzja w sprawie umorzenia zaległości podatkowej. Upływ czasu zachodzący między datą powstania zobowiązania podatkowego a datą orzekania przez organ w sprawie o umorzenie zaległości podatkowej, powodujący dezaktualizację dotychczasowych ustaleń, obliguje ten organ do przeprowadzenia postępowania dowodowego we własnym zakresie”.⁸

Ciężar dowodu w znaczeniu formalnym obciążać natomiast będzie zasadniczo stronę postępowania ubiegającą się o zastosowanie do niej ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Na poparcie tej tezy zazwyczaj podnoszony jest argument, że strona działa tutaj we własnym interesie procesowym i materialnoprawnym, ponieważ przedstawienie czy też wskazanie przez nią określonych dowodów w ramach realizacji materialnego znaczenia ciężaru dowodów w danej sprawie umożliwi dowiedzenie faktów, które uzasadniać mogą ziszczenie się przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, warunkujących z kolei, z punktu widzenia podstaw faktycznych rozstrzygnięcia, zastosowanie określonej ulgi. Stanowisko takie jest trafne, choć osłabić je można nieco przypomnieniem, że w szeroko pojętym „interesie procesowo–prawnych organu podatkowego” – w relacji do jego zaprezentowanych powyżej obowiązków dowodzenia, w tym w szczególności przeprowadzenia i oceny dowodów w zakresie uzasadniającym w sposób niebudzący wątpliwości zgodność z prawem podjętej decyzji – może leżeć również podejmowanie inicjatywy dowodowej z urzę-

7 Wyrok NSA z dnia 13 listopada 2007 r., II FSK 1354/06, Lex nr 439993.

8 Wyrok NSA z dnia 16 marca 2006 r., II FSK 493/05, Lex nr 211477.

du. Ciężar dowodu w znaczeniu formalnym ciąży na stronie postępowania przede wszystkim z tego powodu, że to stronie znane są fakty, na podstawie których opiera ona swój wniosek o zastosowanie rozważanej ulgi. Jeżeli strona w celu udowodnienia tych faktów nie przedstawi lub nawet nie wskaże odpowiednich dowodów, wniosek o zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych nie będzie pod względem faktycznym uzasadniony, co następnie może pociągnąć za sobą jego ocenę jako nieuzasadnionego z punktu widzenia przesłanek i możliwości zastosowania art. 67a § 1 o.p. Organ podatkowy zobowiązany jest wprowadzić do prawidłowego stosowania prawa materialnego, nie ma jednak interesu prawnego w udzieleniu ulgi w wykonaniu podatku. Nie ma też, a w każdym razie może – z przyczyn obiektywnie uzasadnionych – nie mieć wiedzy o faktach lub o wszystkich faktach, na których w danej sprawie oprócz można by ocenę, że ważny interes podatnika lub interes publiczny przemawia za zastosowaniem wnioskowanej przez stronę ulgi.⁹

2. Udowodnienie przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego

Bez ustalenia stanu faktycznego nie można ocenić, czy w sprawie występuje ważny interes podatnika lub interes publiczny będący przesłanką uprawniającą organ podatkowy do udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych.¹⁰ Ustalając przesłanki zastosowania tych ulg, ustawodawca użył w art. 67a § 1 o.p. zwrotów niedookreślonych „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”, co można uznać za swobodną klauzulę generalną odsyłającą do ocen pozaprawnych. Należy przyjąć, że klauzula ta określa dyrektywy wyboru organu podatkowego, co wymaga każdorazowego dokonania oceny skutków rozstrzygnięć prawnych z punktu widzenia respektowania wartości, jakie kryć się mogą pod pojęciem interesu publicznego lub ważnego interesu podatnika.¹¹ Ponieważ fakty, w tym zdarzenia, okoliczności, działania, zanie-

9 Podobnie: wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2008 r., II FSK 346/07, Lex nr 541863.

10 Podobnie: por. wyrok NSA z dnia 13 listopada 2007 r. wskazany w przypisie nr 7.

11 R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2009, s. 335.

chania itp., które uzasadniać mogą potencjalnie niezbędną do zastosowania art. 67a § 1 o.p. ocenę ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, zasadniczo nie są lub mogą nie być znane uprawnionemu do rozstrzygnięcia w przedmiocie ulgi organowi podatkowemu, podlegają one udowodnieniu w postępowaniu podatkowym. Organ podatkowy orzeka więc o uldze w wykonaniu podatku na podstawie faktów udowodnionych w postępowaniu podatkowym. Ocena istotności tych faktów dla sprawy, jako przedmiotu jej uzasadnionych czynności dowodowych, w ramach realizacji materialnego kontekstu ciężaru dowodów rozkłada się zasadniczo współmiernie na stronę i organ podatkowy, przy czym to organ podatkowy, wydając postanowienia dowodowe i decyzję w sprawie, o znaczeniu tym ostatecznie decyduje. Znaczenie tego wyboru jest bardzo ważne, z uwagi na to, że prawodawca w treści art. 67a § 1 o.p. nie stanowi, a więc nie przesądza, jakie fakty uzasadniać mogą dostatecznie ocenę powstania stanu faktycznego, z którego wywieść można uzasadniony wniosek o ziszczeniu się przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. W świetle tej konstatacji całkowicie nieuzasadnione są występujące czasem w praktyce orzeczniczej organów podatkowych oceny, że tylko określone zdarzenia, na przykład losowe, czy też w inny sposób od podatnika całkowicie niezależne, stanowią dostateczną podstawę pozytywnego zastosowania art. 67a § 1 o.p.

Zgodnie z formalnym znaczeniem ciężaru dowodów – dowody mające udowodnić określone fakty, które mogą uzasadnić ocenę spełnienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, przedstawić lub wskazać powinna strona postępowania, z tym że dopuszczalna i niekiedy wręcz niezbędna jest inicjatywa dowodowa organu podatkowego (działającego z urzędu), jeżeli pozyskanie danego dowodu, na który strona się nie powołuje, potrzebne jest do wyczerpującego zgromadzenia i oceny materiału dowodowego w sprawie, tak na korzyść strony, jak i przeciwnie.

Fakty udowodnione w postępowaniu podatkowym to takie, co do których poza subiektywną pewnością, a więc przekonaniem organu podatkowego o prawdziwości ustaleń, istnieją także informacje, w świetle których mówić można o obiektywnej, a więc dającej się skontrolować ocenie trafności wysnutych przez organ podatkowy spostrzeżeń

i wniosków. Są to więc fakty udowodnione na podstawie określonego dowodu, ale także w świetle wszystkich pozostałych danych dowodowych pozyskanych dla sprawy. Zgodnie z art. 191 o.p. bowiem organ podatkowy ocenia, czy dana okoliczność została udowodniona nie na podstawie określonego dowodu, ale na podstawie całego zebranego, adekwatnego do danego przedmiotu oceny, materiału dowodowego. Przypomnieć również należy zastrzeżenie ustawodawcy wyrażone w art. 192 o.p., stosownie do którego okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów. Udowodnienie faktów, z których wywieść można uzasadnione wnioski o realizacji przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, tworzy stan faktyczny sprawy uzasadniający dokonanie pozytywnej subsumcji – w relacji do tych przesłanek – pod unormowanie wynikające z art. 67a § 1 o.p.

Z uwagi na czynione niekiedy w uzasadnieniach decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych rozważania na temat „uprawdopodobnienia” przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego podnieść należy, że w postępowaniach w omawianym przedmiocie organ ani też strona ich nie uprawdopadabnia. Udowodnieniu, nie zaś uprawdopodobnieniu, podlegają natomiast fakty tworzące stan faktyczny, z którego wynikać może uzasadniony wniosek o ziszczeniu się wymienionych przesłanek. Uprawdopodobnienie jest pojęciem innym, różnym od udowodnienia. Pamiętając o przedstawionym i omówionym powyżej ogólnym określeniu udowodnienia, wskazać należy, że nietożsame z nim uprawdopodobnienie należy rozumieć jako określony stan wiedzy, w świetle której istnienie danego faktu jest wysoce prawdopodobne. Uprawdopodobnienie nie prowadzi więc do pewności, lecz jedynie daje lub wskazuje prawdopodobieństwo istnienia lub nieistnienia danego faktu.¹² W przypadku, kiedy dla zastosowania określonej regulacji prawnej przewidziane, dopuszczalne, wystarczające jest „uprawdopodobnienie” (czegoś), prawodawca (omawianej tu tylko ustawy – Ordynacja podatkowa) używa powyższego terminu w zapisie tekstu prawnego.

12 J. Hanusz, *op. cit.*, s. 220–223.

I tak, termin „uprawdopodobnienie”, odsyłający do pojęcia uprawdopodobnienia w postępowaniu regulowanym Ordynacją podatkową, zawarty jest w treści przepisu art. 22 § 2 pkt 2, w art. 22 § 2a i w art. 162 § 1, nie występuje natomiast niewątpliwie w zapisie normatywnym art. 67a § 1 wymienionej ustawy.

3. Subsumcja stanu faktycznego pod unormowania wynikające z art. 67a § 1 o.p. i podjęcie decyzji w przedmiocie zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych

Unormowania wynikające z art. 67a § 1 o.p. skonstruowane zostały przez prawodawcę w oparciu o uwarunkowane w trzech płaszczyznach uprawnienia organu podatkowego.

Uprawnienia te zapisane zostały w tekście art. 67a § 1 o.p. słowem „może”, w sformułowaniu ustawowym zwrocie „organ podatkowy może”. Analizowane wyrażenie wywodzi się – w formie fleksyjnej: trzeciej osoby czasu teraźniejszego – od czasownika „móc”. Przybliżając to słowo za pomocą skróconego „wyjaśniania składni” i „pokazywania semantyki”, możemy powiedzieć: móc coś zrobić; mieć dosyć mocy, środków, zdolności do wykonania czegoś; zdołać, potrafić, mieć prawo, być uprawnionym.

W powyższym kontekście rozważany zapis prawny można sprowadzić do zdania: „organ podatkowy może udzielić ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych”. Warunkiem realizacji tego uprawnienia, który wskazywany jest zwykle użyciem słowa „jeżeli”, jest wystąpienie w indywidualnej sprawie przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Wprawdzie warunek ten nie został wymienionym słowem („jeżeli”) *expressis verbis* zapisany w treści art. 67a § 1 o.p., to jednak niewątpliwie został założony przez prawodawcę i wynika z rozwinięcia zdania przekazującego do obowiązywania uprawnienie organu podatkowego do postaci następującej wypowiedzi: „organ podatkowy może udzielić ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli jest to uzasadnione ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym”. Organ podatkowy ustala więc i ocenia stan faktyczny

indywidualnej sprawy o przyznanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych i dokonuje jego subsumcji pod unormowanie wynikające z art. 67a § 1 o.p., w pierwszej kolejności z punktu widzenia spełnienia przesłanek ważnego interesu podatnika lub ważnego interesu publicznego. Jeżeli więc w danej indywidualnej sprawie organ podatkowy – po przeprowadzeniu postępowania dowodowego i na jego podstawie – ustali i oceni ziszczenie się przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, które uzasadniać mogą udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, może w takim przypadku ulgę tę zastosować, to jest zrealizować przyznane mu w tym zakresie uprawnienie. W przeciwnym razie, jeżeli organ ustali i oceni, że ważny interes podatnika lub interes publiczny w rozpoznawanej sprawie nie występują, organ nie będzie uprawniony do zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Warunek odczytany z regulacji prawnej art. 67a § 1 o.p., określający warunkowe uprawnienie organu podatkowego, posiada więc charakter materialnoprawny i procesowy – dowodowy. Z pierwszego punktu widzenia stanowi on element konstrukcyjny unormowania wyprowadzanego z art. 67a § 1 o.p., z którego wynika, że może zostać ono zastosowane tylko w przypadku wystąpienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. W drugim, natomiast, kontekście zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych uwarunkowane jest dowodowymi ustaleniami i ocenami organu podatkowego, które dokonywane są na podstawie odpowiednich regulacji postępowania dowodowego.

Kilka przykładów z orzecznictwa. „Ze względu na konstrukcję art. 67a § 1 pkt 3 o.p., użyte w nim zwroty «ważny interes podatnika» i «interes publiczny» odnoszą się do hipotezy normy i wskazują sytuację faktyczną, w której można dokonać umorzenia zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę. Organ podatkowy dysponuje pewnym zakresem swobody zarówno w odniesieniu do wykładni tych pojęć, jak i oceny sytuacji faktycznej. Tej swobody w zakresie wykładni pojęć nieostrych, jakimi są niewątpliwie obie przesłanki umorzenia zaległości podatkowych i oceny sytuacji faktycznej warunkującej zaistnienie jednej z nich, nie można utożsamiać z zastosowaniem przez organ tzw. uznania administracyjnego. Z samym uznaniem, a więc z zastosowaniem dyspozycji omawianej normy prawnej, będziemy mieli do czynienia

nia dopiero wówczas, gdy organ podatkowy stwierdzi istnienie jednej z tych przesłanek lub obu łącznie”.¹³ „Ocena, czy w sprawie o umorzenie zaległości podatkowej zachodzi ważny interes podatnika lub interes publiczny, wykracza poza zakres uznania i jest kategorią obiektywną, wynikającą z ustalonego w sprawie stanu faktycznego”.¹⁴ „Dopiero zastosowanie przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego daje możliwość zastosowania wnioskowanych preferencji podatkowych”.¹⁵ Jeżeli organ podatkowy nie stwierdzi okoliczności wskazujących na ważny interes podatnika lub interes publiczny, „nie będzie dysponował wyborem rozstrzygnięcia, decyzja będzie miała charakter związany”.¹⁶

Podnieść również należy, że wykorzystane w sformułowaniu zapisu prawnego art. 67a § 1 o.p. słowo „może” posiada także składniowe i semantyczne znaczenie partykuły nadającej badanej wypowiedzi prawodawczej odcień przypuszczenia, wahania, osłabienia kategoryczności. Wyrażenia zawierające słowa „może”, „mogę”, występujące jako określenia możliwości lub uprawnienia, powiązane są z postawieniem pytania: czy się zdecyduję?, które może być istotne na różne sposoby, na przykład: mogę, pytanie, czy się zdecyduję; mogę, ale czy się zdecyduję; mogę, ale chyba się nie zdecyduję; mogę, ale musiałbym się zdecydować; mogę, ale czy rozsądne byłoby tak decydować; mogę, ale czy uzasadnione byłoby tak decydować; mogę, ale czy się zdecyduję – to inna sprawa, mogę, muszę się tylko zdecydować, mogę, w przypadku, gdy się zdecyduję (gdybym się zdecydował) itp. Z tych powodów słowo „może” użyte w art. 67a § 1 o.p. wskazuje na niedeontyczność (brak obowiązku) zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w przypadku dokonania przez organ podatkowy ustalenia i oceny realizacji przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego.

W badanym niniejszym kontekście analizowanego zagadnienia prawnego występuje więc trzecie uwarunkowanie wykonania uprawnienia do udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, które

13 Wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2010 r., II FSK 689/09, Lex nr 745807.

14 Wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2010 r., II FSK 605/09., Lex nr 785311.

15 Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2008 r., II FSK 389/07, Lex nr 468866.

16 Wyrok NSA z dnia 16 marca 2006 r., II FSK 493/05, Lex nr 211 477.

można odczytać z treści art. 67a § 1 i art. 210 § 4 o.p. postaci następującej wypowiedzi prawodawcy: organ podatkowy może udzielić ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli się na to zdecyduje i decyzję tę w konkretnej indywidualnej sprawie uzasadni zgodnie z wymogami wynikającymi z art. 210 § 4 o.p. Podejmując „wolicjonalną” decyzję w przedmiocie ulgi w wykonaniu podatku organ podatkowy dokonuje jej subsumcji pod dyspozycję art. 67a § 1 o.p. wyrażoną w jego treści zwrotem „organ może”. Wynika z tego, że organ podatkowy podejmuje i wydaje decyzję w przedmiocie zastosowania przywoływanej ulgi podatkowej, co oznacza, że w przypadku stwierdzenia realizacji przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego może, to jest uprawniony, także odmówić jej zastosowania, jeżeli podejmie taką decyzję i w obszarze okoliczności rozpoznanej indywidualnej sprawy stanowisko to uzasadni w sposób spełniający rygory i standardy art. 210 § 4 o.p. Decyzja o odmowie zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych jest decyzją w przedmiocie jej zastosowania, a więc mieści się w granicach uprawnienia udzielonego organom podatkowym w art. 67a § 1 o.p. W wypowiedziach typu: mogę, jeżeli się zdecyduję, uprawniony nimi posiada wybór, który jest wyborem między różnymi możliwościami, a więc różnymi drogami postępowania, które waży się przez porównanie ich ze sobą na tej samej skali, przedkładając jedną nad inną.¹⁷ Organ podatkowy uprawniony na podstawie art. 67a § 1 o.p., jeżeli spełniona zostanie przesłanka ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, może zastosować ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych w zakresie dochodzonym przez stronę bądź też w innym – mniejszym – zakresie. Może również podjąć decyzję o odmowie udzielenia tej ulgi. „Organ podatkowy może (bowiem), ale nie musi udzielić ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego”.¹⁸ W każdym z tych przypadków podejmować będzie decyzję wyboru w obszarze przysługującego mu uprawnienia. Merytoryczna trafność podjęcia i uzasadnienia takiej decyzji – przekształconej w formę prawną decyzji, jako aktu administracyjnego, podlegać będzie kontroli sądu administracyjnego, jeżeli zostanie do sądu zaskarżona.

17 Więcej na temat znaczenia i wykorzystania słów „może” oraz „jeżeli” – por.: J.L. Austin, *Mówienie i poznawanie*, Warszawa 1993, s. 274–310.

18 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, Toruń 2007, s. 465.

Podsumowanie

Rekapitułując. Na podstawie art. 67a § 1 o.p. organ podatkowy może zastosować ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli w indywidualnej sprawie w tym przedmiocie ustali i oceni ziszczenie się przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. W przypadku stwierdzenia wymienionych przesłanek organ podatkowy może zastosować ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli podejmie taką decyzję i stanowisko swoje zgodnie z prawem uzasadni.

Przedstawione (bezpośrednio powyżej) oceny prawne znajdują pełne potwierdzenie w następujących zapatrywaniach prawnych Naczelnego Sądu Administracyjnego. „Instytucja umorzenia zaległości podatkowej oparta jest na uznaniu administracyjnym, z istoty którego wynika pozostawienie organowi swobody wyboru konsekwencji prawnych. Przedmiotem uznania jest tutaj określenie skutku prawnego w postaci umorzenia bądź odmowy umorzenia zaległości podatkowej”.¹⁹ „Uznanie administracyjne to przyznanie organom administracji wyboru spośród dwóch lub więcej dopuszczalnych przez ustawę, a równowartościowych prawnie, rozwiązań, zgodnie z celami w ustawie określonymi”.²⁰ „Sądowa kontrola legalności decyzji uznaniowych sprowadza się do oceny, czy organ podatkowy prawidłowo zgromadził materiał dowodowy oraz czy wyciągnięte wnioski w zakresie merytorycznym decyzji o odmowie umorzenia zaległości podatkowych mają swoje uzasadnienie w zebranych w sprawie materiale dowodowym oraz czy dokonana ocena mieści się w ustawowych granicach, zaś wyciągnięte wnioski są logiczne i poprawne”.²¹ Stan finansowy i majątkowy dłużnika może stanowić samoistną przesłankę umorzenia zaległości podatkowych, jednakże wybór rozstrzygnięcia należy do organu administracji państwowej”.²²

Na zakończenie dodać można, że pomimo materialnoprawnego charakteru regulacja prawna art. 67a § 1 o.p. nie może stanowić przedmiotu ogólnych oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa po-

19 Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2011 r., II FSK 425/10, Lex nr 895907.

20 Wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r., II FSK 915/09, Lex nr 745950.

21 Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2008 r., II FSK 660/07, Lex nr 485329.

22 Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2007 r., II FSK 1389/06, Lex nr 439937.

datkowego, o których mowa w rozdziale 1a Działu II Ordynacji podatkowej. Organy interpretacyjne nie mogą antycypować, jakie fakty (zdarzenia, okoliczności itp.) będą istotne dla indywidualnego postępowania podatkowego o zastosowanie ulgi w wykonaniu podatku. Z przepisu art. 67a § 1 nie wynika wszak, na podstawie jakich dowodów i udowodnionych nimi – w kontekście całości materiału dowodowego – faktów organ podatkowy ustali stan faktyczny, z którego wprowadzić będzie można poprawne wnioski o spełnieniu przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, warunkujących uprawnioną możliwość zastosowania ulgi. Również „interpretacyjna” wykładnia terminów „ważnego interesu podatnika” i „interesu publicznego” oraz prawnie znaczących pojęć, do których odsyłają, nie będzie miała znaczenia dla przyszłych postępowań podatkowych, w których przesłanki te są oceniane w relacji do indywidualnych faktów ustalonych w danej sprawie na podstawie całokształtu zgromadzonego w niej materiału dowodowego.

Organ wydający interpretację przepisów prawa podatkowego nie może również – za organ uprawniony na podstawie art. 67a § 1 o.p. – podjąć i uzasadnić decyzji w przedmiocie zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, bo decyzję taką podejmuje organ prowadzący w tym zakresie postępowanie podatkowe, nie zaś organ wydający interpretacje przepisów prawa podatkowego, chociaż byłby nim nawet Minister Finansów.

Ponadto, zastosowanie się do interpretacji przepisu art. 67a § 1 o.p. nie mogłoby wywołać skutków ochronnych przewidzianych w art. 14k – 14m o.p. Ocena możliwości zastosowania i wykładnia art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej nie ma bowiem żadnego związku z podatkową materialnoprawną ochroną z tytułu zastosowania się do interpretacji w postaci nienaliczania odsetek za zwłokę oraz zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, o których mowa w art. 14k § 3 *in fine* i w art. 14m § 1 *in initio* o.p. Do skutków ochronnych interpretacji nie należy także niewątpliwie zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Z tych powodów, nawet w przypadku nieuzasadnionego – jak to przedstawiono, wydania interpretacji przepisu art. 67a § 1 o.p. nie byłaby to interpretacja przepisów prawa podatkowego w rozumieniu rozdziału 1a Działu II wymienionej ustawy.