



**Studia i Materiały. Miscellanea Oeconomicae**

Rok 18, Nr 3/2014

Wydział Zarządzania i Administracji  
Uniwersytetu Jana Kochanowskiego w Kielcach

**Rozwój regionalny w liczbach**

**Ireneusz Nowak<sup>1</sup>**

**UMORZENIE ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH JAKO ULGA  
W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH  
W WOJEWÓDZTWIE ŚWIĘTOKRZYSKIM**

**Uwagi wprowadzające**

W publikacji podjęto rozważania dotyczące ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci umorzenia zaległości podatkowej, udzielanej przez organy podatkowe w województwie świętokrzyskim.

Cel artykułu nie mógłby być urzeczywistniony bez ustalenia, czy rozstrzygnięcie podatkowe w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej uzależnione jest od wniosku dłużnika podatkowego, czy też następuje z urzędu. Ponadto celem publikacji jest analiza tzw. kierunkowych dyrektyw wyboru przy umarzaniu zaległości podatkowych, tj. uzasadnionego ważnego interesu podatnika i interesu publicznego oraz roli sądownictwa administracyjnego w tym zakresie.

**1. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych**

Ulgi w spłacie, czy też zapłacie zobowiązań podatkowych, jako instytucje ogólnego prawa podatkowe, mające zastosowanie do danin podatkowych, uregulowane są w rozdziale 7a Działu III Ordynacji podatkowej<sup>2</sup> w art. 67a-67e. Zaliczamy do nich:

- a) odroczenie terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej;
- b) rozłożenie zapłaty podatku lub zaległości podatkowej na raty;
- c) umorzenie zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej.

<sup>1</sup> Dr Ireneusz Nowak, adiunkt, Uniwersytet Łódzki.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. 2012, poz. 749 z późn. zm.; dalej O.p.

*De lege ferenda* należałoby postulować za L. Etelem, aby w rozdziale 7a Działu III Ordynacji podatkowej, pt. „Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych”, ustawodawca uregulował także instytucję z art. 22 § 2 O.p. (zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku oraz ograniczenie poboru zaliczek na podatek) oraz art. 48 O.p. (odroczenie terminów wynikających z przepisów prawa podatkowego), ponieważ mają one wszystkie cechy ulg w spłacie podatków<sup>3</sup>.

Nie należy mylić ulg w spłacie zobowiązań podatkowych od ulg podatkowych, które są elementami konstrukcyjnymi podatku. Ulgi podatkowe, jako niesamoistne (dodatkowe) elementy konstrukcyjne podatku<sup>4</sup>, „uwzględniane są w toku obliczania rozmiarów świadczenia podatkowego, natomiast ulgi w zapłacie podatku – jak wskazuje na to sama ich nazwa – są stosowane już po obliczeniu rozmiarów tego świadczenia”<sup>5</sup>. O ile ulgi podatkowe, zmierzają do redukcji kwantytatywnych elementów konstrukcji podatku, tj. podstawy opodatkowania, stawki podatkowej, ale także samej kwoty podatku<sup>6</sup>, to ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych odnoszą się natomiast do „realizacji już ustalonego, zadeklarowanego lub określonego zobowiązania podatkowego (są stosowane na etapie wykonywania zobowiązań podatkowych)”<sup>7</sup>.

## 2. Umorzenie zaległości podatkowej

### 2.1. Uwagi ogólne

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych mogą polegać na przesunięciu terminu płatności, redukcji rozmiarów świadczenia podatkowego, aż po całkowite uwolnienie podatnika od obowiązku zapłaty należnego świadczenia<sup>8</sup>. Trafne jest w tym zakresie stanowisko W. Nykiela, iż umorzenie zaległości podatkowej (art. 67a § 1 pkt 3 O.p.) należy raczej nazywać zwolnieniem z zapłaty podatku, niż ulgą w zapłacie podatku<sup>9</sup>. Również według H. Dzwonkowskiego „umorzenie nie jest „ulgą w spłacie” z tego prostego powodu, że polega na uchyleniu powinności zapłaty”<sup>10</sup>, a zatem „przy utrzymywaniu tego rozwiązania poprawny tytuł rozdziału

<sup>3</sup> L. Etel, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013*, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014); analogicznie: S. Presnarowicz, *Zwolnienia i ulgi uznaniowe – przesłanki rozstrzygnięć*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 7, s. 29-31; S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001, *passim*.

<sup>4</sup> W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, ODDK, Gdańsk 2003, s. 16 i nast.; W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia podatkowe* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, B. Brzeziński (red.), TNOiK, Toruń 2009, s. 263.

<sup>5</sup> W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 30.

<sup>6</sup> *Ibidem*, s. 85.

<sup>7</sup> T. Nowak [w:] M. Sęk (red.), *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, Agent PR, Łódź 2014, s. 162.

<sup>8</sup> W. Nykiel, *Ulgi...*, *op cit.*, s. 30-31.

<sup>9</sup> *Ibidem*, s. 31.

<sup>10</sup> H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, [www.legalis.pl](http://www.legalis.pl), (30.07.2014).

powinien jednak brzmieć „Ulgi w zapłacie i umorzenie zobowiązań podatkowych”<sup>11</sup>.

Umorzenie zaległości podatkowej dotyczy tylko i wyłącznie podatku, którego termin płatności minął, czyli sytuacji, kiedy należność stała się zaległością podatkową<sup>12</sup>. Innymi słowy nie może dojść do umarzenia kwoty podatku, lecz jedynie zaległości podatkowej<sup>13</sup>. Również po zapłacie podatku brak będzie możliwości umorzenia zaległości podatkowej<sup>14</sup>.

Umorzenie zaległości podatkowej, analogicznie jak przedawnienie, jest nieefektywnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, czyli sytuacją, w której wierzyciel podatkowy dobrowolnie rezygnuje z należnej mu wierzytelności podatkowej<sup>15</sup>. Innymi słowy dochodzi do sytuacji, kiedy następuje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, bez zaspokojenia wierzyciela podatkowego<sup>16</sup>. Niemniej, należy pamiętać, że umorzenie zaległości podatkowych powinno mieć wyjątkowy charakter, gdyż jest odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania<sup>17</sup>. Również według judykatury „zgodnie z art. 84 Konstytucji RP, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawach. Możliwość zaś umorzenia zaległości podatkowych ma charakter wyjątkowy i jest odstępstwem od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania”<sup>18</sup>.

Umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie z mocy prawa odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa<sup>19</sup>.

Umorzenie zaległości podatkowej następuje co do zasady na wniosek podatnika<sup>20</sup>, co powoduje, iż to na stronę w znacznym stopniu przekłada się udowodnienie

---

<sup>11</sup> *Ibidem*.

<sup>12</sup> A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, TNOiK, Toruń 2012, s. 61.

<sup>13</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012*, Unimex, Wrocław 2012, s. 363.

<sup>14</sup> A. Nita, *Glosa do wyroku SN z dnia 6 lutego 2002 r., III RN 198/00*, „Glosa” 2003, nr 2, s. 37 i nast.

<sup>15</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 248.

<sup>16</sup> W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Difin, Warszawa 2013, s. 49.

<sup>17</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej WSA) w Poznaniu z dnia 20 lutego 2013 r., I SA/Po 945/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>18</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej NSA) z dnia 7 maja 2014 r., II FSK 1339/12, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).

<sup>19</sup> Art. 67a § 2 O.p.

<sup>20</sup> Zgodnie z art. 67d § 1 O.p. organ podatkowy może z urzędu udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 3 O.p., jeżeli:

- zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne;
- kwota zaległości podatkowej nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym;
- kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym;

okoliczności, którymi motywuje ona swój wniosek<sup>21</sup>. Zatem postępowanie wszczęte z urzędu – poza przypadkami wskazanymi w art. 67d § 1 O.p.<sup>22</sup> – bez wniosku strony, powinno zostać umorzone jako bezprzedmiotowe, zgodnie z art. 208 § 1 O.p., ponieważ każdy akt administracyjny wydany w takim stanie prawnym obarczony byłby błędem, dającym podstawę do stwierdzenia nieważności w świetle art. 247 § 1 pkt 2 O.p.<sup>23</sup>.

## 2.2. Decyzja konstytutywna (ustalająca) jako indywidualny akt administracyjny w sprawie umorzenia zaległości podatkowej

Umorzenie zaległości podatkowej następuje na podstawie jednostronnego, konstytutywnego (ustalającego) aktu administracyjnego, wydawanego przez organ podatkowy<sup>24</sup>. Jeżeli zatem w toku wszczętego postępowania podatkowego w sprawie umorzenia zaległości podatkowej, strona ureguluje zaległość, postępowanie w tym zakresie staje się bezprzedmiotowe, ponieważ nastąpiło wcześniejsze wygaśnięcie zobowiązania w drodze zapłaty<sup>25</sup>. Innymi słowy „żądanie przez podatnika umorzenia zaległości podatkowej podatnik może zgłosić wtedy, gdy zaległość ta istnieje. Oznacza to, że w dacie złożenia wniosku o umorzenie zaległości podatkowej nie może dojść do wygaśnięcia zobowiązania wskutek zaistnienia któregośkolwiek ze zdarzeń określonych w art. 59 § 1 O.p.”<sup>26</sup>. Również według orzecznictwa, umorzenie zaległości podatkowej, w oparciu o art. 67a § 1 pkt 3 O.p., możliwie jest wyłącznie w stosunku do należności już ciążyącej na podatniku<sup>27</sup>. Tym samym w toku postępowania podatkowego dotyczącego umorzenia zaległości podatkowej wykluczone jest kwestionowanie zasadności powstania

---

- podatnik zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 5.000 zł, i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

<sup>21</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 10 listopada 2010 r., I SA/OI 513/10, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014 r.); wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 września 2010 r., I SA/Gd 84/10, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014 r.).

<sup>22</sup> S. Presnarowicz, *Stosowanie z urzędu umorzeń zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę w Ordynacji podatkowej – postulaty de lege lata i de lege ferenda* [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, A. Pomorska (red.), UMCS, Lublin 2004, s. 469 i nast.

<sup>23</sup> Postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 20 maja 2004 r., I SA/Ka 485/03, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (26.06.2014).

<sup>24</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2013, s. 361.

<sup>25</sup> K. Sobieralski, *Uiszczenie zaległości podatkowej a umorzenie postępowania*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 8, s. 33-34.

<sup>26</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 3 grudnia 2013 r., I SA/Łd 605/13, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>27</sup> Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2012 r., II FSK 2604/10, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (26.06.2014); wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30 października 2013 r., I SA/OI 652/13, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (26.06.2014).

takiej zaległości, a tym bardziej dążenie do weryfikacji zobowiązań, ponieważ przedmiotem umorzenia mogą być tylko zaległości niesporne<sup>28</sup>.

Wydanie decyzji w świetle art. 67a § 1 pkt 3 O.p. musi być poprzedzone wyjaśnieniem okoliczności sprawy w zakresie przesłanek umorzenia należności podatkowej i ich analizą oraz powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji<sup>29</sup>. Zatem uzasadnienie rozstrzygnięć podatkowych o udzielenie ulgi płatniczej nie może odwoływać się wyłącznie do ogólnych zasad procedury podatkowej i powszechności obciążenia płaceniem podatków, ale niezbicie i jednoznacznie uzasadniać fakty, które odnoszą się do potwierdzenia istnienia lub braku warunków do umorzenia należności podatkowej<sup>30</sup>. Przy czym organ podatkowy musi uwzględnić sytuację, w jakiej znajduje się dłużnik podatkowy w chwili, gdy podejmowane jest rozstrzygnięcie w sprawie, a zatem organy podatkowe powinny dokonać aktualnej w odniesieniu do daty wydania decyzji analizy zdolności płatniczej strony oraz aktualnych warunków jej egzystencji<sup>31</sup>. Innymi słowy przy rozstrzygnięciu wniosku o umorzenie zaległości podatkowej na podstawie art. 67a § 1 pkt 3 O.p., decyzja uzależniona jest od sytuacji podatnika w dacie orzekania<sup>32</sup>.

W postępowaniu podatkowym mającym za przedmiot przyznanie ulgi podatkowej w postaci umorzenia zaległości podatkowych na podstawie art. 67a § 1 pkt 3 O.p., wydanie decyzji odmownej nie stwarza stanu powagi rzeczy osądzonej w tym sensie, iż w przypadku istotnej zmiany sytuacji wnioskodawcy możliwe jest ponawianie wniosku o przyznanie takiej ulgi, w oparciu o inne, zmienione okoliczności faktyczne<sup>33</sup>. Również według piśmiennictwa „odmowa umorzenia zaległości podatkowych nie stwarza stanu *res iudicata*, a w związku z tym zobowiązany do uiszczenia zaległości podatkowej może występować o jej umorzenie tak długo, jak ta zaległość istnieje. Nie będzie również powagi rzeczy osądzonej, jeżeli kolejny wniosek o umorzenie zaległości podatkowej złożony został po rozpoznaniu sprawy o umorzenie zaległości podatkowej zakończonej decyzją ostateczną umarzającą tę zaległość w 50%”<sup>34</sup>. Analogicznie zauważa również judykatura, iż wniosek o umorzenie zaległości podatkowej można składać wielokrotnie, ilekroć

<sup>28</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 10 października 2012 r., I SA/Bk 114/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014); S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2013, s. 396.

<sup>29</sup> Wyrok NSA z dnia 26 listopada 2013 r., II FSK 2633/13, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014); wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 lutego 2014 r., I SA/Bd 850/13, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014); J. Brolik, *Postępowanie podatkowe w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 8, s. 40 i nast.

<sup>30</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 lutego 2012 r., I SA/Gl 1174/11, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>31</sup> Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2012 r., II FSK 1998/10, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014); wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 kwietnia 2013 r., I SA/Sz 820/12, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).

<sup>32</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 18 lipca 2012 r., I SA/Ke 214/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>33</sup> Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2013 r., II FSK 1039/11, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>34</sup> B. Dauter, *Nieefektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych*, „Doradztwo Podatkowe” 2002, nr 66, s. 48 i nast.

w sprawie wystąpią nowe okoliczności mające wpływ na aktualną sytuację materialną, zdrowotną, rodzinną zobowiązanego, ponieważ rozstrzygnięcie w tym zakresie nie posiada bowiem waloru *res iudicata*<sup>35</sup>.

Organ podatkowy związany jest treścią podania wnioskodawcy w tym sensie, że może prowadzić postępowanie tylko w sprawie takiej formy pomocy i tego rodzaju ulgi uznaniowej, o jaką podatnik wyraźnie wnosi<sup>36</sup>.

### 2.3. Uznaniowy charakter umorzenia zaległości podatkowej w świetle sądowej kontroli decyzji uznaniowych

Ulgi w spłacie należność podatkowych, w tym umorzenie zaległości podatkowej, mają charakter uznaniowy, w odróżnieniu od ulg stanowiących element konstrukcyjny podatku<sup>37</sup>. Świadczy o tym użyty w art. 67a § 1 O.p. zwrotu „może”, który oznacza, że decyzje organów podatkowych dotyczące umorzenia zaległości podatkowych podejmowane są w ramach, tzw. uznania administracyjnego<sup>38</sup>. Również w piśmiennictwie podnosi się, że „uznanie administracyjne jest dziś szczególnie formą wykonywania przepisów prawa, polegającą na tym, że to nie ustawodawca, ale organ stosujący prawo ma uwzględnić indywidualne warunki każdego przypadku w stopniu koniecznym do wydania decyzji zgodnej z wolą ustawodawcy. Uznanie stwarza więc organowi administracji publicznej możliwość działania na własną odpowiedzialność, jednak na podstawie upoważnienia udzielonego przez ustawodawcę”<sup>39</sup>. Podobne stanowisko w tej sprawie można odnaleźć w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 stycznia 2011 r., według którego „ustalenie przez organ podatkowy występowania przyczyn uzasadniających udzielenie ulgi, nie zobowiązuje go do wydania decyzji zgodnej z żądaniem strony, gdyż przyjęta konstrukcja przepisu art. 67a § 1 O.p. pozostawia do uznania organu podatkowego zastosowanie ulgi i ocenę, czy w danej sprawie istnieją lub nie istnieją szczególne okoliczności uzasadniające stosowanie ulgi”<sup>40</sup>.

Organ podatkowy orzekając o umorzeniu zaległości podatkowych za podstawę rozstrzygnięcia może mieć: przesłankę ważnego interesu podatnika lub przesłankę interesu publicznego albo obie te przesłanki łącznie<sup>41</sup>. Innymi słowy użyty w art. 67a § 1 O.p. spójnik „lub” łączący człony zdania wyraża możliwą wymiennosc lub

<sup>35</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 października 2012 r., III SA/Łd 567/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>36</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 lutego 2013 r., I SA/Gd 1236/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>37</sup> A. Sędkowska, *Czy skutki zwolnienia podatkowego są tożsame ze skutkami ulgi podatkowej?*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 1-2, s. 108-110.

<sup>38</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 stycznia 2011 r., I SA/Gd 844/10, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>39</sup> R. Suwaj, *Judycjalizacja postępowania administracyjnego 2009*, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>40</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 18 stycznia 2011 r., I SA/Bd 903/10, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>41</sup> A. Pomorska, *Kontrowersje wokół przesłanek umorzenia zaległości podatkowych* [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, A. Gomulowicz (red.) i J. Małecki (red.), UAM, Poznań 2003, s. 275 i nast.; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 maja 2013 r., I SA/Ol 84/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).



wzajemne wyłączenie zdań równorzędnych albo części zdania<sup>42</sup>. Zatem spełnienie którejkolwiek z przesłanek wskazanych przez ustawodawcę w art. 67a § 1 pkt 3 O.p. może uzasadniać umorzenie zaległości podatkowej, ponieważ wskazuje na to zastosowanie przez ustawodawcę alternatywy łącznej w powyższym przepisie<sup>43</sup>.

W art. 67a § 1 O.p. ustawodawca używa pojęć nieostrych, takich jak „ważny interes podatnika”, czy „interes publiczny”, nie dając jednocześnie podstaw do przyjęcia, iż istnieje ściśle określony katalog okoliczności, zdarzeń, czy też powodów (ani też z góry określona ich hierarchia), którymi należy kierować się przy rozstrzygnięciu spraw na podstawie tego przepisu<sup>44</sup>. A „swoboda decyzyjna” w zakresie rozstrzygnięcia na gruncie art. 67a § 1 pkt 3. O.p. sprawia, że nawet wystąpienie ustawowych przesłanek nie obliguje organu podatkowego do zastosowania instytucji umorzenia w każdym przypadku<sup>45</sup>. Jak trafnie zauważył orzecznictwo, „nawet w przypadku zajęcia jednej z przesłanek, o których mowa w art. 67a § 1 O.p., organ podatkowy może, w ramach przysługującego mu uznania administracyjnego, odmówić uwzględnienia wniosku”<sup>46</sup>. Jednakże uznanie takie nie może być dowolne, ponieważ zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej powinno być w sposób logiczny i przekonujący uzasadnione i musi być wynikiem wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, wszechstronnego zebrania oraz rozpatrzenia w sposób wyczerpujący materiału dowodowego<sup>47</sup>. Również według judykatury, „posłużenie się przez ustawodawcę pojęciami niedookreślonymi wymaga od organu wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności faktycznych po to, aby na tej podstawie stwierdzić, czy dana sytuacja faktyczna mieści się w zakresie przesłanki ważnego interesu podatnika, tudzież interesu publicznego, czy też nie”<sup>48</sup>.

Podsumowując powyższe rozważania należy dostrzec, że „w świetle przyjętej w przepisach ustawy z 1997 r. – Ordynacja podatkowa koncepcji uznania administracyjnego, organ jest skrupowany w zakresie oceny zaistnienia przesłanek zastosowania ulgi, ale pozostaje nieskrupowany w zakresie tego, jak postąpić w przypadku ich stwierdzenia. Uznanie nie wyraża się zatem w swobodzie oceny w danym stanie faktycznym sprawy okoliczności odpowiadających użytym pojęciom „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”, ale w możliwości negatywnego dla podatnika rozstrzygnięcia nawet przy ich ustaleniu”<sup>49</sup>. Innymi słowy „uzasadniając wybór rozstrzygnięcia uznaniowego, organ musi przedstawić jasną i przekonującą argumentację, zarówno co do faktów, jak i prawa. Innymi sło-

---

<sup>42</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20 grudnia 2012 r., I SA/Ol 507/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>43</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 9 stycznia 2013 r., I SA/Bd 926/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>44</sup> Wyrok NSA z dnia 7 maja 2014 r., II FSK 1158/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>45</sup> Wyrok WSA w Opolu z dnia 10 maja 2012 r., I SA/Op 91/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>46</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 lipca 2012 r., I SA/Gd 206/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>47</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 28 listopada 2013 r., I SA/Ke 422/13, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>48</sup> Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2012 r., II FSK 639/11, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>49</sup> Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2014 r., II FSK 267/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

wy, uznając, że podatnik znajduje się w sytuacji, w której możliwe jest zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych na organie ciąży obowiązek należytego wyjaśnienia, dlaczego w ramach uznania administracyjnego odmawia jednak jej udzielenia”<sup>50</sup>. Należy przy tym dodać, że w przypadku decyzji odmownej organ podatkowy będzie mógł sięgać do argumentów związanych z genezą zadłużenia podatkowego i nie stoi to w sprzeczności z istotą uznania administracyjnego, ani też nie jest sprzeczne z konstrukcją art. 67a O.p.<sup>51</sup>.

Sądy administracyjne wykonując kontrolę legalności decyzji uznaniowych organów podatkowych nie są uprawnione do badania merytorycznej zasadności, czy też celowości decyzji administracyjnej<sup>52</sup>, ponieważ „sądowa kontrola legalności uznaniowych decyzji sprowadza się do oceny, czy organ podatkowy prawidłowo zgromadził materiał dowodowy oraz czy wyciągnięte wnioski w zakresie merytorycznym decyzji o odmowie umorzenia zaległości podatkowych mają swoje uzasadnienie w zebranych materiale dowodowym oraz czy dokonana ocena mieści się w ustawowych granicach, zaś wyciągnięte wnioski są logiczne i poprawne”<sup>53</sup>. Innymi słowy z uwagi to, że decyzja w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowych jest decyzją o charakterze uznaniowym, powoduje, że kontroli sądowej w takiej sprawie podlega w rzeczywistości jedynie poprawność postępowania dowodowo-wyjaśniającego i wynikających zeń wniosków<sup>54</sup>. Zatem decyzja uznaniowa może być przez sąd uchylona w wypadkach stwierdzenia, iż została wydana z takim naruszeniem przepisów prawa o postępowaniu lub prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, np. gdyby organ podatkowy pozostawił poza swoimi rozważaniami argumenty podnoszone przez podatnika, pominął istotny dla rozstrzygnięcia materiał dowodowy lub dokonał jego oceny wbrew zasadom logiki lub doświadczenia życiowego, czy też gdyby dokonał wykładni występujących w art. 67a O.p. pojęć niezgodnie z ogólnymi zasadami prawa<sup>55</sup>. Ponadto sąd administracyjny ma obowiązek zbadać i ocenić, czy organ administracji podatkowej prawidłowo zinterpretował pojęcia nieostre na tle stanu faktycznego konkretnej sprawy<sup>56</sup>.

Reasumując, można stwierdzić, że sądowa kontrola „decyzji umorzeniowych” nie powinna odnosić się do kryteriów celowościowych, czy też słusznościowych, ponieważ polega na ustaleniu poprawności postępowania dowodowego i wycią-

<sup>50</sup> Wyrok NSA z dnia 4 lutego 2014 r., II FSK 3213/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>51</sup> B. Brzeziński, *Glosa do wyroku WSA z dnia 29 maja 2008 r.*, I SA/Gd 998/07, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2010, nr 2, s. 105-107.

<sup>52</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 listopada 2013 r., I SA/Po 496/13, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>53</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 sierpnia 2013 r., I SA/Ol 112/13, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>54</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 4 lipca 2013 r., I SA/Rz 392/13, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014); K. Radzikowski, *Glosa do wyroku WSA z dnia 24 września 2004 r.*, III SA 1328/03, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2007, nr 5, s. 432 i nast.

<sup>55</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 marca 2013 r., I SA/Kr 1663/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>56</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 lutego 2013 r., I SA/Po 946/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014); J. Orłowski, *Przesłanki umorzenia zaległości podatkowych w Ordynacji podatkowej*, „Radca Prawny” 2001, nr 4, s. 87 i nast.



gniętych zeń wniosków co do tego, czy dany stan faktyczny wypełnia użyte w art. 67a § 1 pkt 3 O.p. pojęcia niedookreślone ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego<sup>57</sup>. Jak trafnie wyraziło to orzecznictwo, „kontrola legalności decyzji wydawanych w ramach tzw. uznania administracyjnego sprowadza się do oceny, czy organ podatkowy uwzględnił całokształt okoliczności faktycznych mających wskazywać na ważny interes podatnika lub interes publiczny oraz czy w ramach swego uznania nie naruszył on zasady swobodnej oceny dowodów. Kontroli sądu nie podlega zatem uznanie samo w sobie, ale sposób, w jaki nastąpiło zebranie i rozpatrzenie materiału dowodowego, uzasadnienie stanowiska organu, a także to czy swobodne uznanie organu podatkowego nie przekształciło się w uznanie dowolne”<sup>58</sup>.

#### 2.4. Ważny interes podatnika

Warunkiem spełnienia „ważnego interesu podatnika” jest wykazanie konkretnych sytuacji, które uniemożliwiają stronie wywiązanie się z ciężących na niej obowiązków względem wierzyciela podatkowego<sup>59</sup>. Uznać zatem należy, że ważny interes podatnika dotyczy ochrony powszechnie aprobowanych społecznie wartości, jak życie i zdrowie ludzkie, możliwość zarobkowania postrzegana jako środek do utrzymania podatnika i rodziny, czy też wszelkie nadzwyczajne okoliczności, które wystąpiły niezależnie od podatnika, w następstwie których popadł on w zaległości w regulowaniu swoich należności publicznoprawnych<sup>60</sup>. Nie można natomiast podzielić poglądu, jakoby chwilowy brak środków pieniężnych będzie stanowił pozytywną przesłankę zastosowania ulgi podatkowej jaką jest umorzenie zaległości podatkowej<sup>61</sup>. Tym samym „subiektywne przekonanie podatnika o potrzebie umorzenia zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę nie może być utożsamiane z ważnym interesem podatnika”<sup>62</sup>, ponieważ z instytucji umarzenia zaległości podatkowych nie można czynić powszechnie stosowanego środka prowadzącego do „zwolnienia z długu podatkowego”<sup>63</sup>. Dla przykładu „trudna sytuacja materialna podatnika sama w sobie nie może być uznana za przesłankę umożliwiającą zastosowanie wnioskowanej ulgi, a tym bardziej nie można jej utożsamiać z ważnym interesem podatnika. W przeciwnym razie prowadziłyby to do absurdu. Zawsze ulga w zapłacie zobowiązania podatkowego jest w interesie (faktycznym) podatnika. W rezultacie każdy podatnik znajdujący się w trudnej sytuacji majątkowej spełniałby przesłankę przyznania ulgi”<sup>64</sup>. Również „sytuacja

<sup>57</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 lutego 2013 r., I SA/GI 879/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>58</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 lipca 2012 r., I SA/Kr 675/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>59</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 28 listopada 2013 r., I SA/Ke 445/13, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>60</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 listopada 2013 r., I SA/Go 188/13, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>61</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 stycznia 2014 r., I SA/Gd 1246/13, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>62</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 maja 2013 r., I SA/Sz 1095/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>63</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 15 marca 2013 r., I SA/Lu 612/12, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>64</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 listopada 2013 r., I SA/Kr 689/13, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

materialna, stan zdrowia, posiadanie zadłużenia, nie przesądza automatycznie o konieczności przyznania ulgi w postaci umorzenia zaległości. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziłoby do sytuacji, że każdy podatnik znajdujący się w trudnej sytuacji majątkowej, spełniałby przesłankę do przyznania ulgi<sup>65</sup>.

Jak wynika z powyższych ustaleń przesłanka ważnego interesu podatnika ma charakterze indywidualny i zależny od uznania organu podatkowego<sup>66</sup>, że po stronie podatnika wystąpiły wyjątkowe okoliczności, jak chociażby utrata możliwości zarobkowania, utrata losowa majątku, uzasadniające zastosowanie umorzenia<sup>67</sup>. Co więcej, dla uznania zaistnienia „ważnego interesu podatnika” nie wystarczy ustalenie skomplikowanej sytuacji finansowo-osobistej, ale musi mieć ona charakter wyjątkowy, różniący się od sytuacji innych podatników<sup>68</sup>.

## 2.5. Interes publiczny

„Interes publiczny” to sytuacja, gdy zapłata zaległości podatkowych spowoduje potrzebę korzystania przez dłużnika podatkowego ze środków pomocy państwa, gdyż nie jest w stanie zaspokajać swoich potrzeb materialnych<sup>69</sup>. Również zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, wyrażonym w wyroku z dnia 4 czerwca 2013 r., „ustalenie przez organ podatkowy kwestii istnienia przesłanki „interesu publicznego” wiąże się z koniecznościąważenia relacji w dwóch płaszczyznach: jedną płaszczyznę tworzy zasada, jaką jest terminowe płaćenie podatków w pełnej wysokości, drugą – wyjątek od zasady, polegający na zastosowaniu indywidualnej ulgi podatkowej. Organ w danym przypadku winien ustalić, co jest korzystniejsze z punktu widzenia interesu publicznego (dochodzenie należności, czy też zastosowanie ulgi)”<sup>70</sup>. Innymi słowy interes publiczny należy postrzegać nie tylko jako potrzebę zapewnienia maksymalnych środków po stronie dochodów w budżecie wierzyciela podatkowego, ale też jako ograniczanie jego ewentualnych wydatków, np. na zasiłki dla bezrobotnych, czy też pomoc społeczną<sup>71</sup>.

„Nakaz uwzględnienia „interesu publicznego” oznacza dyrektywę postępowania, zgodnie z którą należy mieć na względzie respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, równość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy, sprawność działania aparatu państwowego-

<sup>65</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 września 2013 r., I SA/Sz 353/13, [online], [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).

<sup>66</sup> P. Borszowski, *Glosa do wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2012 r., II FSK 2118/10*, „Prawo i Podatki” 2013, nr 7, s. 17 i nast.

<sup>67</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 listopada 2013 r., I SA/Bd 257/13, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>68</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 19 grudnia 2013 r., I SA/Ke 615/13, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>69</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 stycznia 2014 r., I SA/Po 595/13, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>70</sup> Wyrok WSA w Łodzi dnia 4 czerwca 2013 r., I SA/Łd 55/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>71</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 września 2013 r., I SA/Sz 217/13, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

go, a także sytuację, gdy zapłata zobowiązania podatkowego spowoduje konieczność sięgania przez podatnika do środków pomocy państwa<sup>72</sup>.

### **3. Umorzenie zaległości podatkowych w świetle danych Dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach**

#### **3.1. Uwagi ogólne**

Zgodnie z art. 36 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>73</sup> dyrektor izby skarbowej ogłasza w wojewódzkim dzienniku urzędowym wykaz osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłaty prolongacyjne w kwocie przewyższającej 5.000 zł, wraz ze wskazaniem wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia<sup>74</sup>.

Na mocy delegacji ustawowej z art. 36 ust. 6 u.f.p. wydane zostało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 lutego 2010 r. w sprawie wykazu osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłaty prolongacyjne w kwocie przewyższającej 5.000 zł<sup>75</sup>.

#### **3.2. Obwieszczenie Dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach z dnia 14 lutego 2011 r., zawierające wykaz osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe w kwocie przewyższającej 5.000 zł za okres od 1.01.2010 r. do 31.12.2010 r.**

W 2010 r. organy podatkowe w województwie świętokrzyskim przyznały ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci umorzenia zaległości podatkowych 26 podatnikom, na kwotę 2.682.555,32 zł.

Z wnioskiem o umorzenie zaległości podatkowej wystąpiło 12 podatników, a kwota ulgi wyniosła 414.757,30 zł. Natomiast 14 podatnikom umorzono zaległości podatkowe z urzędu:

- a) na podstawie art. 67d § 1 pkt 3 O.p.<sup>76</sup> w 12 przypadkach na kwotę 2.205.198,75 zł,
- b) na podstawie art. 67d § 1 pkt 4 O.p.<sup>77</sup> w 2 przypadkach na kwotę 62.599,27 zł.

<sup>72</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 9 maja 2013 r., I SA/Ke 135/13, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>73</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych; tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r., Nr 885 ze zm.; dalej u.f.p.

<sup>74</sup> Podanie do publicznej wiadomości wykazu, o którym mowa w ust. 3, nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej – art. 36 ust. 4 u.f.p.

<sup>75</sup> Dz.U. 2010, Nr 22, poz. 112 z późn. zm.; dalej rozporządzenie MF.

<sup>76</sup> Według art. 67d § 1 pkt 3 O.p. organ podatkowy może z urzędu udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 3, jeżeli kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym.

Przy umorzeniu zaległości podatkowych za 2010 r. powodem był:

- a) w 7 przypadkach uzasadniony ważny interes podatnika – na kwotę 59.899,48 zł,
- b) w 2 przypadkach uzasadniony ważny interes publiczny – na kwotę 727.417,53 zł,
- c) w 17 przypadkach łącznie ważny interes podatnika i interes publiczny – na kwotę 1.895.238,31 zł.

**3.3. Obwieszczenie Dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach z dnia 20 lutego 2012 r., zawierające wykaz osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe w kwocie przewyższającej 5.000 zł za okres od 1.01.2011 r. do 31.12.2011 r.**

W 2011 r. organy podatkowe w województwie świętokrzyskim przyznały ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci umorzenia zaległości podatkowych wyłącznie na wniosek 18 podatników, na kwotę 209.210,53 zł.

Przy umorzeniu zaległości podatkowych za 2011 r. powodem był:

- a) w 16 przypadkach uzasadniony ważny interes podatnika – na kwotę 170.104,53 zł,
- b) w 2 przypadkach łącznie ważny interes podatnika i interes publiczny – na kwotę 39.106,00 zł.

---

<sup>77</sup> Według art. 67d § 1 pkt 4 O.p. organ podatkowy może z urzędu udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 3, jeżeli podatnik zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 5.000 zł, i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

**3.4. Obwieszczenie Dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach z dnia 15 lutego 2013 r., zawierające wykaz osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe w kwocie przewyższającej 5.000 zł za okres od 1.01.2012 r. do 31.12.2012 r.**

W 2012 r. organy podatkowe w województwie świętokrzyskim przyznały ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci umorzenia zaległości podatkowych 22 podatnikom, na kwotę 272.569,51 zł.

Z wnioskiem o umorzenie zaległości podatkowej wystąpiło 19 podatników, a kwota ulgi wyniosła 212.985,79 zł. Natomiast dla 3 podatników nastąpiło umorzenie zaległości podatkowej z urzędu:

- a) na podstawie art. 67d § 1 pkt 3 O.p. w 1 przypadku na kwotę 15.051,30 zł,
- b) na podstawie art. 67d § 1 pkt 4 O.p. w 2 przypadkach na kwotę 44.532,42 zł.

Przy umorzeniu zaległości podatkowych za 2012 r. powodem był:

- a) w 16 przypadkach uzasadniony ważny interes podatnika – na kwotę 120.338,10 zł,
- b) w 2 przypadkach uzasadniony ważny interes publiczny – na kwotę 15.051,30 zł,
- c) w 5 przypadkach łącznie ważny interes podatnika i interes publiczny – na kwotę 137.180,11 zł.

**3.5. Obwieszczenie Dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach z dnia 13 lutego 2014 r., zawierające wykaz osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe w kwocie przewyższającej 5.000 zł za okres od 1.01.2013 r. do 31.12.2013 r.**

W 2013 r. organy podatkowe w województwie świętokrzyskim przyznały ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci umorzenia zaległości podatkowych 12 podatnikom, na kwotę 188.830,30 zł.

Z wnioskiem o umorzenie zaległości podatkowej wystąpiło 10 podatników, a kwota ulgi wyniosła 101.378,50 zł. Natomiast w przypadku 2 podatników nastąpiło umorzenie zaległości podatkowej z urzędu na podstawie art. 67d § 1 pkt 3 O.p. na kwotę 87.451,80 zł.

Powodem umorzenia zaległości podatkowych za 2013 r. był:

- a) w 8 przypadkach uzasadniony ważny interes podatnika – na kwotę 72.589,50 zł,
- b) w 2 przypadkach uzasadniony ważny interes publiczny – na kwotę 87.451,80 zł,
- c) w 2 przypadkach łącznie ważny interes podatnika i interes publiczny – na kwotę 28.789,00 zł.

### **3.6. Obwieszczenie Dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach z dnia 20 sierpnia 2014 r., zawierające wykaz osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe w kwocie przewyższającej 5.000 zł za okres od 1.01.2014 r. do 30.06.2014 r.**

W pierwszym półroczu 2014 r. organy podatkowe w województwie świętokrzyskim przyznały ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci umorzenia zaległości podatkowych wyłącznie na wniosek 7 podatników, na kwotę 82.819,00 zł.

Powodem umorzenia zaległości podatkowych za pierwsze półrocze 2014 r. był:

- a) w 6 przypadkach uzasadniony ważny interes podatnika – na kwotę 61.890,00 zł,
- d) w 1 przypadku łącznie ważny interes podatnika i interes publiczny – na kwotę 20.929,00 zł.

## **4. Podsumowanie**

Ulga w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci umorzenia zaległości podatkowej, udzielana jest w oparciu o uznanie administracyjne, czyli przyznanie organom administracji podatkowej możliwości wyboru spośród dwóch lub więcej dopuszczalnych przez ustawę, a równowartościowych prawnie, rozwiązań, zgodnie z celami w tym akcie prawnym określonymi<sup>78</sup>. Jednakże uznanie w świetle art. 67a O.p. jest ograniczone kierunkowymi dyrektywami wyboru skierowanymi do organu podatkowego, który może podjąć decyzję podatkową w indywidualnej sprawie, jeżeli przemawia za tym ważny interes podatnika lub interes publiczny<sup>79</sup>. Innymi słowy umorzenie zaległości podatkowej pozostawione jest uznaniu organowi podatkowemu i polega na przyznaniu mu możliwości dokonywania wyboru między dwoma równowartościowymi rozwiązaniami: rozstrzygnięcie zgodnie z wnioskiem strony, bądź oddalające wniosek, ale tylko w sytuacji zaistnienia określonych przesłanek z art. 67a § 1 pkt 3 O.p., tj. ważnego interesu strony lub interesu publicznego<sup>80</sup>.

Prawodawca ustalając przesłanki umorzenia zaległości podatkowej używa w art. 67a O.p. zwrotów niedookreślonych, pojęć ocennych i nieostrych, co skłania do uznania, że jest to swoista klauzula generalna<sup>81</sup>, która odsyła do ocen poza-

<sup>78</sup> Wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r., II FSK 915/09, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014); A. Gorgol, *Ustalenie przez organ podatkowy terminu i trybu wykonania zobowiązania podatkowego wobec gminy w następstwie doręczenia decyzji wymiarowej*, „Samorząd Terytorialny” 2013, nr 4, s. 64 i nast.

<sup>79</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, tom. II, TNOiK, Toruń 2007, s. 464 i nast.

<sup>80</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 września 2010 r., V SA/Wa 858/10, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>81</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 listopada 2010 r., I SA/Lu 329/10, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014); A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie*



prawnych<sup>82</sup>, jednakże w żaden sposób nie pozwala to na dowolność ich interpretacji<sup>83</sup>.

W art. 67a § 1 pkt 3 O.p. wymienione zostały dwie odrębne i niezależne od siebie przesłanki: ważny interes podatnika oraz interes publiczny, z których każda może stanowić samodzielną podstawę do udzielenia ulgi<sup>84</sup>. Należy jednak pamiętać, że przesłanki interesu publicznego i ważnego interesu podatnika, nie są wobec siebie konkurencyjne, ani też żadna z nich nie może w państwie prawnym być uznana za ważniejszą<sup>85</sup>. Zatem przesłanki „interesu publicznego” i „ważnego interesu podatnika” z art. 67a § 1 O.p. mają charakter równorzędny<sup>86</sup>. Użyty w art. 67a § 1 O.p. spójnik „lub” łączący człony zdania wyraża możliwą wymiennosc lub wzajemne wyłączenie zdań równorzędnych albo części zdania<sup>87</sup>.

Art. 36 u.f.p. obliguje Dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach do publikacji informacji związanych z realizacją zasady jawności gospodarowania środkami publicznymi, m.in. w celu zwiększenia „zaufania obywateli do państwa i poziomu jawności decyzji podejmowanych przez organy podatkowe w kwestii dokonywanych umorzeń podatkowych”<sup>88</sup>. I tak zgodnie z § 2 rozporządzenia MF podaniu do publicznej wiadomości podlega, m.in. umorzona przez ten sam organ podatkowy na podstawie art. 67a § 1 pkt 3 O.p. kwota zaległości podatkowych danej osobie prawnej, fizycznej lub jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, jeżeli co najmniej jedna z tych kwot lub ich suma przekroczy narastająco w ciągu roku kalendarzowego kwotę 5.000 zł. Natomiast w/w wykaz sporządza się na podstawie danych przekazywanych przez naczelników urzędów skarbowych oraz dyrektorów izb celnych, a także własnych decyzji dyrektorów izb skarbowych<sup>89</sup>.

Dyrektor Izby Skarbowej w Kielcach ogłasza wykaz w terminie 60 dni od ostatniego dnia kwartału, w którym umorzenia, o których mowa w art. 36 ust. 3 u.f.p., przekraczają narastająco od początku roku kalendarzowego kwotę 5.000 zł<sup>90</sup>. Ponadto dyrektor izby celnej oraz naczelnicy urzędów skarbowych

---

*podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznictwo*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, *passim*.

<sup>82</sup> R. Mastalski, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 250.

<sup>83</sup> D. Mączyński, *Ochrona podatnika przed skutkami przepisów trudnych do zrozumienia*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 12, s. 11 i nast.

<sup>84</sup> Wyrok NSA z dnia 15 marca 2013 r., II FSK 1535/11, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>85</sup> Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2013 r., II FSK 1351/11, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>86</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20 stycznia 2011 r., I SA/OI 799/10, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).

<sup>87</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 kwietnia 2011 r., I SA/Sz 1/11, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).

<sup>88</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz 2011*, [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

<sup>89</sup> B. Kucia-Guściora [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz 2014*, P. Smoleń (red.), [www.legalis.pl](http://www.legalis.pl), (30.07.2014).

<sup>90</sup> Z wzoru wynika, że ujawnieniu podlegają następujące dane:

a) nazwisko i imię lub nazwa (firma);

przekazują kwartalne dane o umorzeniach, Dyrektorowi Izby Skarbowej w Kielcach w terminie 30 dni od ostatniego dnia kwartału.

Analizując umorzenia zaległości podatkowych, dokonywane przez organy podatkowe w województwie świętokrzyskim dla osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe w kwocie przewyższającej 5.000 zł, już *prima facie* można zaobserwować tendencję spadkową, jeśli chodzi zarówno o ilość podatników, jak i kwoty umarzanych danin publicznych. Czynnikiem tego stanu rzeczy może być wiele, jednakże w dobie sanacji finansów publicznych – dbanie o ich zasoby – stało się zapewne dla organów podatkowych priorytetem.

### Bibliografia

1. Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012*, Unimex, Wrocław 2012.
2. Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2013.
3. Borszowski P., *Glosa do wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2012 r., II FSK 2118/10*, „Prawo i Podatki” 2013, nr 7.
4. Brolik J., *Postępowanie podatkowe w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 8.
5. Brolik J., Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013*, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
6. Brzeziński B., *Glosa do wyroku WSA z dnia 29 maja 2008 r., I SA/Gd 998/07*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2010, nr 2.
7. Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, tom. II, TNOiK, Toruń 2007.
8. Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A., *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
9. Dauter B., *Nieefektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych*, „Doradztwo Podatkowe” 2002, nr 66.
10. Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, [online], [www.legalis.pl](http://www.legalis.pl), (30.07.2014).
11. Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2013.
12. Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz 2011*, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
13. Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2014.

---

b) miejsce zamieszkania lub siedziby (miejscowość);

c) wysokość umorzonych kwot;

d) przyczyny umorzenia (merytoryczna podstawa wydania decyzji o umorzeniu);

e) powód umorzenia (uzasadniony ważny interes podatnika, uzasadniony ważny interes publiczny, ważny interes podatnika lub interes publiczny).

14. Mączyński D., *Ochrona podatnika przed skutkami przepisów trudnych do zrozumienia*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 12.
15. Gorgol A., *Ustalenie przez organ podatkowy terminu i trybu wykonania zobowiązania podatkowego wobec gminy w następstwie doręczenia decyzji wymiarowej*, „Samorząd Terytorialny” 2013, nr 4.
16. Morawski W., *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, ODDK, Gdańsk 2003, s. 16 i nast.
17. Morawski W., *Ulgi i zwolnienia podatkowe* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Brzeziński B. (red.), TNOiK, Toruń 2009.
18. Nita A., *Glosa do wyroku SN z dnia 6 lutego 2002 r., III RN 198/00*, „Glosa” 2003, nr 2.
19. Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, C.H. Beck, Warszawa 2002.
20. Nykiel W. (red.), Chróścielewski W., Koperkiewicz-Mordel K., Sęk M., Wilk M., *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Difin, Warszawa 2013.
21. Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, TNOiK, Toruń 2012.
22. Pomorska A., *Kontrowersje wokół przesłanek umorzenia zaległości podatkowych* [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Gomułowicz A. (red.) i Małecki J. (red.), UAM, Poznań 2003.
23. Orłowski J., *Przesłanki umorzenia zaległości podatkowych w Ordynacji podatkowej*, „Radca Prawny” 2001, nr 4.
24. Presnarowicz S., *Zwolnienia i ulgi uznaniowe – przesłanki rozstrzygnięć*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 7.
25. Presnarowicz, S. *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
26. Presnarowicz S., *Stosowanie z urzędu umorzeń zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę w Ordynacji podatkowej – postulaty de lege lata i de lege ferenda* [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Pomorska A. (red.), UMCS, Lublin 2004.
27. Radzikowski K., *Glosa do wyroku WSA z dnia 24 września 2004 r., III SA 1328/03*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2007, nr 5.
28. Sędkowska A., *Czy skutki zwolnienia podatkowego są tożsame ze skutkami ulgi podatkowej?*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 1-2.
29. Sęk M. (red.), *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, Agent PR, Łódź 2014.
30. Smoleń P. (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz 2014*, [online], [www.legalis.pl](http://www.legalis.pl), (30.07.2014).
31. Sobieralski K., *Uiszczenie zaległości podatkowej a umorzenie postępowania*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 8.
32. Suwaj R., *Judycjalizacja postępowania administracyjnego 2009*, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

### **Wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego**

33. Wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r., II FSK 915/09, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
34. Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2012 r., II FSK 1998/10, [online], [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).
35. Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2012 r., II FSK 2604/10, [online], [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).
36. Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2012 r., II FSK 639/11, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
37. Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2013 r., II FSK 1039/11, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
38. Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2013 r., II FSK 1351/11, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
39. Wyrok NSA z dnia 15 marca 2013 r., II FSK 1535/11, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
40. Wyrok NSA z dnia 26 listopada 2013 r., II FSK 2633/13, [online], [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).
41. Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2014 r., II FSK 267/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
42. Wyrok NSA z dnia 4 lutego 2014 r., II FSK 3213/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
43. Wyrok NSA z dnia 7 maja 2014 r., II FSK 1339/12, [online], [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).
44. Wyrok NSA z dnia 7 maja 2014 r., II FSK 1158/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

### **Wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego**

45. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 września 2010 r., I SA/Gd 84/10, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
46. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 września 2010 r., V SA/Wa 858/10, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
47. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 10 listopada 2010 r., I SA/Ol 513/10, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
48. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 listopada 2010 r., I SA/Lu 329/10, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
49. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 stycznia 2011 r., I SA/Gd 844/10, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
50. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 18 stycznia 2011 r., I SA/Bd 903/10, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
51. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20 stycznia 2011 r., I SA/Ol 799/10, [online], [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).
52. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 kwietnia 2011 r., I SA/Sz 1/11, [online], [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).
53. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 lutego 2012 r., I SA/Gl 1174/11, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

54. Wyrok WSA w Opolu z dnia 10 maja 2012 r., I SA/Op 91/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
55. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 lipca 2012 r., I SA/Kr 675/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
56. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 lipca 2012 r., I SA/Gd 206/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
57. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 18 lipca 2012 r., I SA/Ke 214/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
58. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 10 października 2012 r., I SA/Bk 114/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
59. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 października 2012 r., III SA/Łd 567/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
60. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20 grudnia 2012 r., I SA/Ol 507/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
61. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 9 stycznia 2013 r., I SA/Bd 926/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
62. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 lutego 2013 r., I SA/Po 945/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
63. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 lutego 2013 r., I SA/Gd 1236/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
64. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 lutego 2013 r., I SA/Po 946/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
65. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 lutego 2013 r., I SA/Gl 879/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
66. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 marca 2013 r., I SA/Kr 1663/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
67. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 15 marca 2013 r., I SA/Lu 612/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
68. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 kwietnia 2013 r., I SA/Sz 820/12, [online], [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).
69. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 9 maja 2013 r., I SA/Ke 135/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
70. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 maja 2013 r., I SA/Ol 84/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
71. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 maja 2013 r., I SA/Sz 1095/12, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
72. Wyrok WSA w Łodzi dnia 4 czerwca 2013 r., I SA/Łd 55/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
73. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 4 lipca 2013 r., I SA/Rz 392/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
74. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 sierpnia 2013 r., I SA/Ol 112/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
75. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 września 2013 r., I SA/Sz 353/13, [online], [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).
76. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 września 2013 r., I SA/Sz 217/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).

77. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30 października 2013 r., I SA/Ol 652/13, [online], [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).
78. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 listopada 2013 r., I SA/Kr 689/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
79. Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 listopada 2013 r., I SA/Go 188/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
80. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 listopada 2013 r., I SA/Bd 257/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
81. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 listopada 2013 r., I SA/Po 496/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
82. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 28 listopada 2013 r., I SA/Ke 445/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
83. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 28 listopada 2013 r., I SA/Ke 422/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
84. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 3 grudnia 2013 r., I SA/Łd 605/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
85. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 19 grudnia 2013 r., I SA/Ke 615/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
86. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 stycznia 2014 r., I SA/Gd 1246/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
87. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 stycznia 2014 r., I SA/Po 595/13, [online], [www.lex.pl](http://www.lex.pl), (25.07.2014).
88. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 lutego 2014 r., I SA/Bd 850/13, [online], [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).

#### **Postanowienia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego**

89. Postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 20 maja 2004 r., I SA/Ka 485/03, [online], [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), (15.08.2014).

#### **Akty prawne**

90. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa; Dz.U. 2012, poz. 749 z późn. zm.
91. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych; Dz.U. 2013, Nr 885 z późn. zm.
92. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 lutego 2010 r. w sprawie wykazu osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłaty prolongacyjne w kwocie przewyższającej 5.000 zł; Dz.U. 2010, Nr 22, poz. 112 z późn. zm.

#### **Strony internetowe**

93. [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)
94. [www.lex.pl](http://www.lex.pl),
95. [www.legalis.pl](http://www.legalis.pl)



### **Abstrakt**

Artykuł poświęcony jest problematyce związanej z przyznawaniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci umorzenia zaległości podatkowej. W publikacji wykorzystano dane zawierające kwoty oraz wykaz osób prawnych i fizycznych wraz z jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, którym organy podatkowe umorzyły zaległości podatkowe w województwie świętokrzyskim według obwieszczeń Dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach za lata 2010-2014.

Autor wykazał, iż rozstrzygnięcie podatkowe w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej jest decyzją uznaniową, ponieważ zwrot „może umorzyć” oznacza, że organ podatkowy wydaje decyzję w ramach, tzw. uznania administracyjnego. Ponadto uznanie organu podatkowego ograniczone jest kierunkowymi dyrektywami wyboru, jakimi są użyte w treści przepisu art. 67a § 1 O.p. zwroty: ważny interes podatnika lub interes publiczny.

#### **Remission of tax arrears as a relief in the payment of tax obligations in the Świętokrzyskie voivodship**

The paper is devoted to issues related to granting reliefs in the payment of tax obligations in the form of remission of tax arrears. The paper uses data containing cash figures and the list of natural and legal persons together with organizational units without legal personality whose tax arrears were remitted by tax authorities in the Świętokrzyskie Voivodship according to notices of the Director the Tax Chamber in Kielce for the years 2010-2014.

The author has shown that the tax resolution on the remission of tax arrears is a discretionary decision, because the phrase “may remit” means that the tax authority issues a decision within the framework of the so-called administrative discretion. Furthermore, the discretion of the tax authority is limited by directional selection directives which are used in the provision of Art. 67a § 1 TO. Returns: the important interest of the taxpayer or public interest.

PhD Ireneusz Nowak, assistant professor, University of Łódź.