

DOI: 10.19195/1733-5779.22.11

Glosa* do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 23 sierpnia 2017 roku, I SA/Wr 524/17**

Słowa kluczowe: klauzule generalne, ordynacja podatkowa, ulga w spłacie zobowiązania podatkowego, uznanie administracyjne, ważny interes podatnika, interes publiczny, postępowanie podatkowe

Keywords: general clauses, the Tax Ordinance Act, tax relief, administrative discretion, important taxpayer interest, public interest, tax procedure

Abstrakt: Komentowany wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 23 sierpnia 2017 roku, sygn. akt I SA/Wr 524/17, dotyczy problemu interpretacji klauzul generalnych w decyzji uznaniowej organu podatkowego w sprawie udzielenia ulgi w postaci rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami. Zdaniem glosatora argumenty przedstawione przez Sąd należy poddać krytyce ze względu na lakoniczne ujęcie kwestii dotyczących uznania administracyjnego i treści klauzul generalnych, a także z uwagi na zignorowanie uchybień organu podatkowego w zakresie niepoprawnego przeprowadzenia postępowania dowodowego. Wskazane przez autorkę błędne rozstrzygnięcia i zaniechania Sądu skonfrontowano z poglądami doktryny oraz judykatury, sugerując trafniejsze rozwiązanie w analizowanej sprawie. Niniejsza glosa ma istotne znaczenie dla zrozumienia stopnia złożoności i skomplikowania procesu prawidłowego zastosowania przepisu prawa statującego klauzulę generalną w sprawach tak wrażliwych dla całego systemu podatkowego, ale też dla jednostki znajdującej się w trudnej sytuacji ekonomicznej, jak możliwość udzielenia ulgi w zobowiązaniu podatkowym na wniosek podatnika.

* Niniejsza glosa została zaprezentowana i otrzymała nagrodę I stopnia w konkursie organizowanym przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego w ramach odbywającej się 12 grudnia 2017 r. XX Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej dla studentów „Współczesne problemy orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych”.

** LEX nr 2353876.

Gloss to the judgement of the Voivodeship Administrative Court of Wrocław of 23 August 2017, case no. I SA/Wr 524/17

Abstract: The judgement of the Voivodeship Administrative Court of Wrocław of 23 August 2017, case no. I SA/Wr 524/17, commented in this gloss, refers to problem of interpretation general clauses in discretionary decisions of tax administration organ regarding grant tax relief, such as arranging instalments to pay. In commentor's opinion, arguments given by the Court should be criticised due to its laconism about administrative discretion, content of general clauses and ignorance of tax authority's breach of procedure. The author compares those arguments with some juridical doctrine and court jurisdiction and suggests more accurate solution for that case. This paper has significant meaning in understanding a complex process of proper application of legal regulation involving general clauses. It is especially important in demanding cases for the whole tax system and individuals in such a difficult economic situation as the possibility of giving tax relief upon the taxpayer's request.

Teza

1. Udzielenie ulgi na podstawie art. 67a § 1 o.p. oparte jest na tzw. uznaniu administracyjnym, w ramach którego organ dysponuje wyborem pomiędzy równoprawnymi rozstrzygnięciami (przyznanie ulgi–odmowa przyznania ulgi) w sytuacji stwierdzenia zaistnienia którejkolwiek z dwóch przesłanek bądź obydwóch.

2. Przesłankami tymi są „ważny interes podatnika (płatnika)” oraz „interes publiczny”. Zwroty te nie mają stałego zakresu treści i ustalonego, niezmiennego znaczenia. Są to więc klauzule generalne, odsyłające do ocen pozaprawnych. Z tych powodów w identyfikowaniu powyższych pojęć szczególnego znaczenia nabiera orzecznictwo sądów administracyjnych.

3. W orzecznictwie tym, jak również w piśmiennictwie przyjmuje się, że przez ważny interes podatnika należy rozumieć nadzwyczajne względy, które mogłyby zachwiać podstawami egzystencji podatnika. [...] Natomiast przez interes publiczny rozumie się dyrektywę postępowania nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa: sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy, sprawność działania aparatu państwowego, korektę błędnych decyzji itp.

4. [...] To na wnioskodawcy domagającym się przyznania ulgi w zapłacie spoczywa ciężar wykazania istnienia przesłanek ważnego interesu podatnika i (lub) interesu publicznego.

Stan faktyczny

Sąd dokonał wykładni przepisów prawa na kanwie przytoczonego poniżej stanu faktycznego. W decyzji z października 2016 roku, podjętej w odpowiedzi na wniosek A sp. z o. o. z siedzibą we Wrocławiu, Naczelnik Urzędu Skarbowego we Wrocławiu odmówił stronie rozłożenia na raty zaległości podatkowych z tytułu pobranego i niewpłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych za

2015 roku wraz z odsetkami za zwłokę. Jak twierdził wnioskodawca, zaległość w spłacie podatku powstała na skutek problemów finansowych spółki związanych z nieuregulowaniem należności przez kontrahentów, w których sprawie toczą się inne postępowania. Organ zauważył, że spółka spełniła warunki formalne do udzielenia pomocy *de minimis*, jednakże stwierdził jednocześnie niezaistnienie przesłanek określonych w art. 67a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej (o.p.)¹, warunkujących dopuszczalność przyznania ulgi przez organ podatkowy. Wskazana decyzja została utrzymana w mocy przez organ II instancji (decyzją z marca 2017 r.). W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu strona wniosła o uchylenie powyższej decyzji. Podstawowym zarzutem skargi było wskazanie błędnej wykładni przepisu art. 67a § 1 pkt 2 o.p. Nastąpiło to poprzez niedostrzeżenie wystąpienia w tej sprawie przesłanki „ważnego interesu podatnika” i dokonanie jej zawężającej interpretacji do sytuacji nadzwyczajnych, mimo że konieczne jest także wzięcie pod uwagę okoliczności zwykłych, typowych dla prowadzenia działalności gospodarczej. Skarżąca spółka podnosiła, że nieuwzględnienie przesłanki „interesu publicznego” było wynikiem nieprawidłowego ograniczenia zakresu teże do interesu fiskalnego. W skardze odniesiono się również do wad przeprowadzonego postępowania. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uznał skargę za niezasadnioną i oddalił ją w całości.

Glosa

1. Uwagi ogólne

Rozstrzygnięcie Sądu w rzeczowej sprawie nasuwa szereg wątpliwości. Po pierwsze, w wyroku kwestie związane z uznaniem administracyjnym zostały ujęte w sposób nazbyt lakoniczny, w szczególności nie zarysowując dostatecznie jasno jego granic. Sąd nie zauważył też nieprawidłowości ustaleń organu podatkowego co do interpretacji zawartych w art. 67a § 1 o.p. przesłanek pozwalających na rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowych, powołując się na linię orzeczniczą, która od pewnego czasu jest kwestionowana w literaturze. Problem zakresu zastosowania tego przepisu, a dotyczącego wrażliwej — z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa — możliwości udzielenia podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, budzi sporo zastrzeżeń w praktyce stosowania prawa podatkowego. Nieadekwatnie oceniono również działanie organu podatkowego w ramach postępowania dowodowego, uznając je za kompletne i poprawnie przeprowadzone. Kolejnym istotnym czynnikiem uzasadniającym poddanie niniejszego wyroku glosowaniu jest dotyczący obecnie szerokiego grona polskich podatników problem braku klarowności zasad przeprowadzania postępowania i podejmowania rozstrzygnięć w zakresie udzielania ulg w zobowiązaniach

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2169), dalej o.p.

podatkowych, jak również kwestia nieprzewidywalności treści decyzji kończących takie postępowanie. Szeroka skala kontrowersji znajduje odzwierciedlenie w nieustabilizowanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, co uwiadamia potrzebę komentowania tego typu rozstrzygnięć. Przedstawiona analiza wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu stanowi polemikę z jego podstawowymi poglądami, niemniej jednak będzie to krytyka częściowa, ponieważ niektóre spostrzeżenia Sądu zasługują na aprobatę.

2. Uznanie administracyjne

Odnosząc się do problemu uznania administracyjnego, na którym opiera się kompetencja organu podatkowego do orzekania co do wniosków o zastosowanie ulgi podatkowej, wynikająca z art. 67a o.p., Sąd stwierdził, że przyznanie bądź odmowa przyznania ulgi należy do władzy dyskrejonalnej organu, niezależnie od stwierdzenia istnienia jednej bądź obydwóch przesłanek. W tym momencie Sąd prawidłowo rozstrzygnął zakres uznania administracyjnego, optując za jego wąskim ujęciem. Koncepcja ta, zaprezentowana w latach 80.² i zgodnie przyjęta przez doktrynę oraz orzecznictwo³, ma zastosowanie jedynie do ostatniego etapu stosowania prawa, czyli w istocie dotyczy powierzenia organowi podatkowemu wyboru następstwa prawnego z dwóch lub więcej możliwości ustalonych w przepisie prawa⁴. Przyjmując tę koncepcję, Sąd ewidentnie odmówił organowi podatkowemu kompetencji do swobodnego uznania w zakresie ustalenia zaistnienia przesłanek z art. 67a o.p., i nawiązał w dalszych rozważaniach jedynie do poprawności ich interpretacji. Warto tu również podkreślić, że pojawiają się propozycje jeszcze węższego zakreszania granic uznania administracyjnego na gruncie zastosowania art. 67a o.p., a mianowicie razie ustalenia zaistnienia obu przesłanek — „ważnego interesu podatnika” i „interesu publicznego” — organ nie może odmówić zastosowania ulgi podatkowej, co wykracza poza językowe rozumienie wskazanego przepisu⁵. Z tej perspektywy jeszcze donioślejsze wydaje się zakreślenie prawidłowej treści wyżej wymienionych przesłanek.

3. Klauzule generalne

Jak wskazano w glosowanym wyroku, przesłanki udzielenia ulgi w zobowiązaniu podatkowym, tj. „ważny interes podatnika” oraz „interes publiczny”, są

² M. Mincer, *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983, *passim*.

³ Na ograniczenie swobody uznania organu administracyjnego przez zasady ogólne postępowania administracyjnego wskazywał NSA już w wyroku z dnia 11 czerwca 1981 roku, SA 820/81, CBOSA.

⁴ M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy władzy dyskrejonalnej administracji publicznej*, [w:] *Instytucje prawa administracyjnego. System Prawa Administracyjnego*, t. 1, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, wyd. 2, Warszawa 2015.

⁵ Wyrok NSA z dnia 14 października 2016 roku, II FSK 2427/14, CBOSA.

klauzulami generalnymi odsyłającymi do kryteriów pozaprawnych⁶. Korzystanie z takich dyrektyw przez ustawodawcę poszerza więc zakres zastosowania przepisu prawa podatkowego względem przepisów niezawierających takich klauzul. Równocześnie nakłada jednak na organ podatkowy obowiązek ustalenia ich znaczenia i odpowiedniego zastosowania do indywidualnej sprawy przepisu prawa rozbudowanego o aksjologiczny wymiar wyznaczony przez treść klauzuli⁷. To na jej gruncie organ podatkowy wychodzi poza ramy interesu fiskalnego i zaczyna uwzględniać interes publiczny, przy określaniu którego należy zawrzeć elementy inne niż zwiększenie dochodów budżetu państwa czy jednostki samorządu terytorialnego⁸. W tym miejscu należy odnotować, że organy podatkowe mają obowiązek urzeczywistnienia wartości — przede wszystkim konstytucyjnych — zakodowanych w systemie prawa, ale nie są uprawnione do kreowania nowych (tzw. wtórność ocen aksjonormatywnych organów stosujących prawo)⁹. Z pewnością właściwe jest zawarte w tezie nr 2 twierdzenie Sądu, że orzecznictwo sądów administracyjnych będzie pozwalało na prawidłową identyfikację znaczenia tych pojęć. Problemem jednak jest oparcie argumentacji na orzecznictwie nietrafnym, niezgodnym z krystalizującą się obecnie linią orzecniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego. Organy podatkowe — chociaż podkreśla się ich powinność do wyważenia interesu publicznego i indywidualnego w sferze decyzji podejmowanych w ramach uznania — wciąż niechętnie odwołują się do korzystniejszego dla podatników ujęcia tychże pojęć, prawdopodobnie ze względu na kumulację ról decydenta i podmiotu reprezentującego interes fiskalny państwa w postępowaniu podatkowym¹⁰. Takie podejście wydaje się niedopuszczalne ze strony Sądu, stanowiącego wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej i sprawującego

⁶ A. Choduń określa to „otwarcie” tekstu aktu prawnego na normy pozaprawne i oddziela to od stosowania klauzul generalnych dla uzyskania elastyczności. Zob. *eadem*, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone — wybrane zagadnienia teoretyczne*, [w:] A. Choduń, A. Gomułowicz, A.P. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Warszawa 2013.

⁷ K. Teszner, *Stosowanie prawa przez administrację podatkową a wartości aksjologiczne*, [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego*, t. 1, red. J. Zimmerman, Warszawa 2017, M. Gutowski i P. Kardas, powołując się również na opinię E. Łętowskiej, uznają to za kompetencję organu przydaną mu przez ustawodawcę w ramach procesu uelastyczniania prawa podatkowego. Zob. M. Gutowski, P. Kardas, *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017, s. 329.

⁸ W opinii K. Tesznera klauzule generalne stanowią instrument stabilizujący, łagodzący represyjny charakter norm prawa podatkowego. Zob. *idem*, *op. cit.*

⁹ M. Kamiński, *Aksjologia sądownictwa administracyjnego. Wartości normatywne w procesie stosowania prawa administracyjnego*, [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego*, t. 2, red. J. Zimmermann, Warszawa 2017.

¹⁰ *Ibidem*. O konieczności wyważenia interesu publicznego i podatnika wspomina także orzecznictwo, np. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 lutego 2012 roku, I SA/Wr 1795/11, LEX nr 1124157.

kontrolę nad legalnością działań administracji podatkowej. Sądy, przy określaniu treści klauzul generalnych, wypełniają funkcje adaptacyjną i korygującą, zapewniając jej adekwatność do obecnych realiów społeczno-gospodarczych¹¹. Dlatego Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu powinien w sposób bardziej dogłębny przeanalizować judykaturę i literaturę w tym zakresie w celu ustalenia wiodącej linii orzeczniczej, w oparciu o jak najbardziej aktualne rozstrzygnięcia. Dla stosowania klauzul generalnych istotne jest przecież obserwowanie kierunków zmian w ogólnie przyjętym systemie wartości¹².

Nie można tracić również z pola widzenia koncepcji teleologicznej w odniesieniu do stosowania w tekście prawnym klauzul generalnych¹³. Pomimo skorzystania z tego samego typu przesłanek zarówno do instytucji umorzenia zaległości podatkowej, jak i modyfikacji terminów płatności podatku czy zaległości podatkowej¹⁴ wolno wywieść, że na gruncie stosowania prawa, w odwołaniu do celu udzielania ulg w zobowiązaniach podatkowych, jakim jest ochrona aksjologicznie uzasadnionych wartości, powinna mieć nieco inny zakres w zależności od natury wskazanej we wniosku instytucji¹⁵. Można więc dojść do wniosku, że rozłożenie na raty zaległości podatkowych jest formą ulgi o najniższym ciężarze gatunkowym, powodującą rezygnację jedynie z wartości, jaką jest terminowa zapłata podatków, w odróżnieniu od instytucji umorzenia, która stanowi wyjątek od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania. Z tej przyczyny przytoczone dla uzasadnienia wniosku skarżącej spółki okoliczności faktyczne świadczące o kwalifikowanej postaci interesu podatnika nie powinny być oceniane w sposób identyczny jak okoliczności faktyczne uzasadniające wnioski o umorzenie zaległości podatkowych. Z tych wszystkich rozważań należy wyprowadzić tezę, że pożądaną w zakresie interpretacji klauzul generalnych jest wykładnia systemowa (tutaj zwłaszcza w kontekście aksjologii konstytucyjnej) i funkcjonalna, co po-

¹¹ M. Gutowski, P. Kardas, *op. cit.*, s. 336.

¹² A. Hanusz, *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, nr 8.

¹³ Więcej o kryterium celu i koncepcji teleologicznej stosowania klauzul generalnych zob. M. Gutowski, P. Kardas, *op. cit.*, s. 337. Celowość zastosowania klauzuli generalnej w zastanym stanie faktycznym wraz z oceną sposobu ustalenia treści tych pojęć prawnych podlega kontroli przez sąd administracyjny, jako kontroli poprawności wykładni przepisów prawa. Tak A. Hanusz, *op. cit.*

¹⁴ Co świadczyć może o zbyt dowolnym podejściu ustawodawcy do formułowania źródeł elastyczności prawa podatkowego. W doktrynie postuluje się potrzebę uwzględnienia w procesie stanowienia prawa istoty danej instytucji przy formułowaniu zwrotu szacunkowego. Tak P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.

¹⁵ Takie celowościowe ujęcie również mogłoby podlegać kontroli sądu administracyjnego. O obowiązku kontroli pod kątem celowości i słuszności, poza oceną prawidłowości, tzw. decyzji uznaniowych zob. L. Foryś, *Sądowa kontrola podatkowych decyzji uznaniowych w sprawach ulg w zapłacie podatku*, [w:] *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych. IV Letnie Warsztaty Doktoranckie (Łódź 30.06–2.07.2010)*, red. B. Brzeziński, J.P. Tarno, Warszawa 2011, także przywołana tam literatura i orzecznictwo.

winno być wyraźnie zaakcentowane w orzeczeniu Sądu, w szczególności, gdy organ podatkowy ograniczył swoją wypowiedź do efektu wykładni, bez rzetelnego wyjaśnienia jej przebiegu. Dopiero wtedy będzie można mówić o prawidłowym dokonaniu subsumcji stanu faktycznego do stanu prawnego, ponieważ oba wymagają dogłębnego wyjaśnienia przez organ podatkowy. Odwołując się do literatury, najprostsze ujęcie schematu interpretacji przepisów zawierających klauzule generalne odbywa się w dwóch etapach: ustalenie, do jakich wartości odsyła przepis (stosując wyżej nadmienione rodzaje wykładni) i przez ich pryzmat ocena faktu, co doprowadzić ma do uwzględnienia (bądź nie) danego stanu faktycznego w zakresie zastosowania normy wygenerowanej z przepisu prawnego¹⁶.

Nie sposób zgodzić się z przywołaną przez Sąd interpretacją przesłanki „ważnego interesu podatnika”, przez którą „należy rozumieć nadzwyczajne względy, które mogłyby zachwiać podstawami egzystencji podatnika, przy czym wystąpienia przesłanki nie powinno się utożsamiać z subiektywnym przekonaniem wnioskodawcy o przydatności zastosowania ulgi”¹⁷. Jak potwierdza najnowsze orzecznictwo, zakres zastosowania tej przesłanki jest znacznie szerszy — odnosi się nie tylko do sytuacji nadzwyczajnych czy zdarzeń losowych, ale uwzględnia również normalną sytuację ekonomiczną podatnika, m.in. wysokość uzyskiwanych przez niego dochodów oraz wydatków¹⁸. Wobec tego w postępowaniu podatkowym o udzielenie ulgi podatkowej na podstawie art. 67a o.p. konieczne jest dokonanie szczegółowej analizy kondycji finansowej podatnika. Należy zauważyć — na gruncie wyróżnionych przez doktrynę etycznych zasad podatkowych — szczególne znaczenie dla zrozumienia zakresu zastosowania przesłanki „ważnego interesu podatnika”, które ma jedna z koncepcji legitymizujących pobór podatków, tj. koncepcja zdolności płatniczej (*ability-to-pay*), odwołująca się do indywidualnych możliwości ponoszenia ciężarów podatkowych przez jednostkę, a więc przewidująca nakładanie podatków według zdolności do udźwignięcia ciężarów podatkowych¹⁹. Bezspornie na gruncie wskazanej sprawy nie uwzględniono związku między obniżoną zdolnością płatniczą a zaistnieniem wypadków powodujących uzasadniony brak szansy na uiszczenie podatku²⁰. Za tego typu

¹⁶ A. Choduń, *op. cit.*

¹⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 sierpnia 2017 roku, sygn. akt I SA/Wr 524/17, LEX nr 2353876.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 10 marca 2010 r., I FSK 31/08, CBOSA; wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2016 roku, II FSK 3507/14, CBOSA.

¹⁹ Przestrzeganie tej koncepcji jest według A. Gomułowicza synonimem dobrego systemu podatkowego. Więcej o zasadach podatkowych: etycznych, technicznych, ekonomicznych i wydajności fiskalnej zob. M. Mazurek-Chwiejczak, *Współczesne zasady podatkowe*, [w:] *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Warszawa 2014, s. 33–40.

²⁰ W taki sposób na możliwość rozszerzenia zakresu zastosowania przesłanki „ważnego interesu podatnika” wskazuje A. Hanusz, *op. cit.*

wypadek powinno się uznać brak zapłaty za świadczone kontrahentom usługi i konieczność jej dochodzenia przed sądem gospodarczym, gdzie czas oczekiwania na rozstrzygnięcie sprawy wynosi prawie 2 lata, a egzekucja przyznanych należności jest jeszcze w toku. Sąd powinien zwrócić tutaj uwagę, że przytoczony stan faktyczny — czyli sytuacja wskazująca na bieżące trudności finansowe i organizacyjne przedsiębiorstwa, konieczność prowadzenia wielu spraw sądowych i egzekucyjnych przeciwko nieuczciwym kontrahentom — mógłby prowadzić do stwierdzenia zaistnienia przesłanki „ważnego interesu podatnika”. Nieprawidłowe było wysunięcie z danego stanu faktycznego wniosku, że: „okoliczność niewywiązywania się kontrahentów ze zobowiązań pieniężnych jest wpisana w zwykłe ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej”²¹, ponieważ skala wytoczonych przed sąd gospodarczy spraw (do wniosku załączono wykaz 269 sygnatur) wskazuje, że była to sytuacja patologiczna i nie powinna być uznana za zwyczajną. Takie masowe działanie kontrahentów grozi przedsiębiorstwu utratą płynności finansowej, ze względu na straty wynikające z niewywiązywania się ze zobowiązań umownych, jak również ponoszenie kosztów prowadzonych postępowań. Co warte zaakcentowania — wykorzystywany w procesie stosowania prawa przez organ podatkowy fakt wykreowania zbyt dużego stopnia elastyczności wyżej wymienionej klauzuli generalnej może stanowić barierę w realizacji celu, dla którego skonstruowana została instytucja umorzenia zobowiązania podatkowego. Jest to cel pozafiskalny, którego istotą jest zakończenie stosunku prawnego jako konsekwencji wyjątkowych okoliczności po stronie podatnika lub wartości wspólnych dla społeczeństwa²². Zgodne z tą intencją wydaje się wsparcie przedsiębiorcy-podatnika w taki sposób, by mógł on zapewnić sobie istnienie na rynku i w toku prowadzenia dalszej działalności gospodarczej płacić podatki, nawet jeśli początkowo łączyłoby się to z naruszeniem zasady terminowego wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych.

W zakresie przesłanki „interesu publicznego” Sąd dokonał następujących ustaleń: „przez interes publiczny rozumie się dyrektywę postępowania nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy, sprawność działania aparatu państwowego, korektę błędnych decyzji itp.”²³ Takie określenie znaczenia wskazanej klauzuli można uznać za odpowiednie. Jednocześnie jednak Sąd przedstawił interpretację zgoła odmienną od interpretacji organu podatkowego, który błędnie zrównał pojęcie „interesu publicznego”

²¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 sierpnia 2017 roku, sygn. akt I SA/Wr 524/17, LEX nr 2353876.

²² P. Borszowski, *Elastyczność a zwrot szacunkowy „ważny interes podatnika” w konstrukcji umorzenia zaległości podatkowych*, [w:] *Instytucje prawnofinansowe...*, s. 198–199.

²³ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 sierpnia 2017 roku, sygn. akt I SA/Wr 524/17, LEX nr 2353876.

z interesem fiskalnym. Mimo to Sąd nie podjął polemiki z organem i — co istotniejsze — nie wychwycił potrzeby ponownego rozpatrzenia sprawy przez organ podatkowy w oparciu o inaczej sformułowaną treść przesłanek. Takie uchybienie ze strony Sądu mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, ponieważ przyjęcie szerszego ujęcia przesłanki „interesu publicznego” uprawdopodobnia uznanie jej zaistnienia na gruncie wskazanego stanu faktycznego, a co za tym idzie — sposobność podjęcia rozstrzygnięcia korzystnego dla podatnika²⁴. Jeszcze raz należy zaznaczyć brak możliwości podejmowania dowolnych ustaleń co do zaistnienia przesłanki z art. 67a o.p. Bezspornie klauzule generalne są elementami norm prawnych, więc muszą być brane pod uwagę w toku kontroli sądu administracyjnego w ramach kryterium legalności²⁵. Ustalenie ich prawidłowej treści powinno być wnikliwie weryfikowane, tak samo jak inne podejmowane w postępowaniu czynności organu.

4. Postępowanie podatkowe w sprawie z wniosku wskazanego w art. 67a o.p.

W sprawie polegającej na odkodowywaniu treści klauzul generalnych Sąd winien zainteresować się możliwością wystąpienia takiego uchybienia, w którym ustalenia faktyczne będące bazą dla zastosowania normy prawnej, a dokonane w sposób niepełny, mogą prowadzić także do naruszenia prawa materialnego (postać tzw. błędu w aplikacji normy)²⁶. Wymaga podkreślenia, że błędu tego typu, jak również innych naruszeń, m.in. zasad ogólnych postępowania podatkowego, nie dopatrzył się Sąd w glosowanym orzeczeniu. Skład orzekający stwierdził, że: „postępowanie w przedmiocie ulg płatniczych wszczynane jest na wniosek podatnika i to on powinien starać się wykazać wszelkie okoliczności przemawiające za uwzględnieniem jego żądania”²⁷. Sąd nie odwołał się tutaj w żadnej mierze do zasad ogólnych postępowania podatkowego, zawartych w Dziale IV o.p. Niewątpliwie, jak wskazano w orzeczeniu, wykazanie okoliczności świadczących o zaistnieniu przesłanek wymienionych w art. 67a o.p. leży w interesie strony. Jednakże, co pominął w swoim wywodzie Sąd, mimo szczególnego cha-

²⁴ Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 3 września 2008 roku, II GSK 303/08, CBOSA: „Sąd I instancji nie miał obowiązku wykazania, że stwierdzone naruszenie przepisów postępowania miało istotny wpływ na wynik sprawy, lecz wystarczające było uznanie, że uchybienie mogło mieć taki wpływ. W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że przez możliwość istotnego wpływania na wynik sprawy należy rozumieć prawdopodobieństwo oddziaływania naruszeń prawa procesowego na treść decyzji lub postanowień”.

²⁵ M. Gutowski, P. Kardas, *op. cit.*, s. 443.

²⁶ *Ibidem*, s. 347. Autorzy wskazują na istnienie takiego błędu w stosowaniu prawa administracyjnego. Ze względu na tę samą metodę regulacji można odnieść te rozważania na grunt prawa podatkowego.

²⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 sierpnia 2017 roku, sygn. akt I SA/Wr 524/17, LEX nr 2353876.

rakteru postępowania wszczynanego na wniosek podatnika nie może być mowy o ograniczeniu podstawowych obowiązków organu podatkowego w zakresie przeprowadzenia postępowania dowodowego. Pełne zastosowanie będą mieć normy zawarte w przepisach art. 122, art. 187 § 1 czy art. 191 o.p. Powinnością organu podatkowego jest dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego, a także zgromadzenie i wyczerpujące rozpatrzenie całego materiału dowodowego, a dalej dokonanie na jego podstawie oceny, czy dana okoliczność została udowodniona²⁸. Na gruncie art. 187 o.p. uzasadniony wydaje się wniosek, że obowiązek pełnego ustalenia stanu faktycznego obejmuje również działanie organu w ramach uznania administracyjnego, ponieważ obowiązek ten wyprzedza podejmowanie użytku z nadanego uprawnienia²⁹. Z przepisu tego wynika również, że organ podatkowy określa fakty mające znaczenie dla sprawy w oparciu o przepis prawa materialnego stosowany w sprawie, tym samym wskazując zakres postępowania konieczny dla ustalenia danych okoliczności³⁰. Co do zarzutu wad postępowania dowodowego Sąd zaznaczył, że: „organy podatkowe, podejmując zakwestionowane decyzje wzięły po uwagę wszystkie dowody i okoliczności wskazane przez skarżącą spółkę oraz dokonały ich oceny, która doprowadziła do uprawnionego przekonania, że brak jest przesłanek do zastosowania ulgi podatkowej”³¹. Nie można zgodzić się z tezą, że przeprowadzone w ten sposób postępowanie dowodowe jest prawidłowe i kompletne. Nie podlega dyskusji, że we wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych treść żądania musi zostać uzupełniona wskazaniem okoliczności uzasadniających wystąpienie przesłanki lub przesłanek z przepisu art. 67 o.p. Natomiast organ nie może ograniczyć się jedynie do ich analizy³², co powinien zaakcentować i skrytykować Sąd. Z ogólnej zasady postępowania podatkowego (art. 122 o.p.) wynika ukształtowanie ciężaru dowodu³³ na organie podatkowym, którego przerzucenie na stronę jest niedopuszczalne, chyba że zastrzeżone

²⁸ Wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2016 roku, II FSK 3507/14, CBOSA.

²⁹ B. Adamiak, komentarz do art. 187 o.p., [w:] B. Adamiak *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2016, s. 958.

³⁰ *Ibidem*, s. 951.

³¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 sierpnia 2017 roku, sygn. akt I SA/Wr 524/17, LEX nr 2353876.

³² L. Etel, komentarz do art. 67a o.p., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, s. 559.

³³ Inną opinię przedstawiają B. Brzeziński i M. Masternak w artykule *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5. Wskazują oni, że koncepcja ciężaru dowodu w ogóle nie może być przyjęta w postępowaniu podatkowym ze względu na brak elementu kontrydiktoryjności w tym postępowaniu. Dla komentowanego wyroku znacznie większe znaczenie mają jednak przedstawione argumenty, które zgodnie potwierdza przytoczona literatura oraz wspólny mianownik tych koncepcji: niemożność stosowania w postępowaniu podatkowym zasady prawa prywatnego wynikającej z art. 6 k.c., która niesłusznie uznawana była w doktrynie i orzecznictwie za regułę ogólnosystemową, co umożliwiało modyfikację bądź wyłączenie zasad zawartych w Dziale IV o.p., mimo braku wyraźnego wskazania w przepisie prawa.

zostanie w sposób niebudzący wątpliwości w przepisie szczególnym³⁴. Takiego stopnia konkretyzacji obowiązku strony do udowodnienia okoliczności faktycznych koniecznych do wykazania spełnienia przesłanek dla zastosowania instytucji rozłożenia na raty zaległości podatkowych, a także wyłączenia wprost niektórych zasad ogólnych postępowania podatkowego — wynikających z przepisów art. 122 i 187 o.p. — nie można stwierdzić na gruncie stosowanego w sprawie art. 67a o.p. Za powinnością strony do podjęcia inicjatywy dowodowej przemawia wyłącznie jej interes, a nie wynika to bezpośrednio z treści przepisu prawa. W ten sposób wyrażona jest zasada współdziałania organu i strony w postępowaniu podatkowym, która nie wyłącza reguły obarczenia organu podatkowego obowiązkiem ustalenia i wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, ale równocześnie przyznaje organowi prawo do wezwania strony do uzupełnienia bądź sprecyzowania swojego wniosku³⁵, jak miało miejsce w analizowanej sprawie. Ze względu na obowiązującą zasadę ekonomiki postępowania wezwanie drogą telefoniczną można uznać za skuteczne w tym stanie sprawy, ale właśnie z uwagi na nienormatywny charakter powinności strony do współdziałania w przeprowadzeniu postępowania dowodowego Sąd nie powinien konwalidować naruszenia organu, jakim było wyciągnięcie negatywnych konsekwencji wobec biernego wnioskodawcy³⁶.

5. Orzecznictwo dotyczące zastosowania art. 67a o.p.

Na marginesie powyższych rozważań należy pozostawić problem niestabilizowanej linii orzeczniczej w tym zakresie, co może w pewnym stopniu usprawiedliwiać założenia poczynione przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w komentowanym wyroku. Chociaż z przytoczonych poglądów judykatury i doktryny wynika pojawienie się nowej tendencji co do sposobności wykorzystania uznania administracyjnego i interpretacji klauzul generalnych na gruncie art. 67a o.p., to nie zyskał on jeszcze powszechnej akceptacji. Aktualnie można powiedzieć o przenikaniu w polskim procesie stosowania prawa dwóch — niemalże przeciwstawnych — koncepcji³⁷. W opinii społecznej takie sytuacje prowadzą

³⁴ Popularna wciąż praktyka organów podatkowych obarczających podatnika odpowiedzialnością za wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy nadaje przepisom prawa podatkowego jeszcze bardziej represyjny charakter, niż przewiduje to ustawodawca. Z podejściem tym trzeba zdecydowanie oponować. Zob. D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 46 n.

³⁵ P. Pietrasz, komentarz do art. 187 o.p., [w:] *Ordynacja...*, red. L. Etel, s. 1200–1201.

³⁶ Wniosek ten wysuwa także B. Adamiak, lecz w nieco innym ujęciu, gdzie wpływanie strony na postępowanie dowodowe jest jej uprawnieniem, a nie obowiązkiem. Zob. *eadem*, komentarz do art. 122 o.p., [w:] B. Adamiak *et al.*, *op. cit.*, s. 659.

³⁷ Przykładowo można wskazać dwa odmienne orzeczenia NSA, prezentujące inne rozumowanie na gruncie przepisu art. 67a o.p., a wydane w odstępie miesiąca: wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2016 r., II FSK 3507/14, CBOSA, którego argumentacja w pełni zasługuje na aprobatę, i wyrok NSA z dnia 8 września 2016 roku, II FSK 2116/14, CBOSA.

naturalnie do poczucia braku bezpieczeństwa czy zagrożenia pewności prawa. Podatnik w pewien sposób wciąż uzależniony jest od dowolności stosowania prawa przez organ podatkowy, który z tak różnorodnego orzecznictwa ma szansę wybrać odpowiadającą swojemu mniemaniu opinię. Te zastrzeżenia dotyczące stosowania przez ustawodawcę zwrotów niedookreślonych miała usunąć pewna linia orzecznicza, która określiłaby zobiektywizowane kryteria ocen przesłanek z art. 67a o.p. odwołujących się do powszechnie akceptowanego systemu wartości. Na ten moment sądy administracyjne nie spełniają swej roli w tym aspekcie. Poza wykorzystaniem uprawnień wynikających z kontroli instancyjnej nie ma innej możliwości wywierania wpływu na wyklarowanie praktyki stosowania prawa. Praktyka ta rozwija się w poszczególnych aktach stosowania prawa i niedopuszczalne byłoby narzucenie sposobu rozumienia klauzul generalnych na gruncie uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego. Stanowiłoby to wkroczenie w sferę, którą ustawodawca celowo zastrzegł do wyłącznej swobody składów orzekających. Z istoty przepisu art. 67a o.p. wynika, że żaden podmiot inny niż stosujący przepis prawa *in concreto* nie ma kompetencji do podjęcia interpretacji w odniesieniu do zawartych tam klauzul generalnych. Jedynym ograniczeniem takiej wykładni mogą być granice luzu decyzyjnego i zasady prawidłowego rozumowania prawniczego³⁸.

Podsumowanie

Na kanwie głosowanego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu uwidocznione zostały problemy dotyczące całej praktyki stosowania prawa podatkowego w zakresie postępowań o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych prowadzonych na podstawie art. 67a o.p. Orzeczenie bazuje na nietrafnych poglądach nauki i orzecznictwie oraz odnosi się do argumentów podniesionych przez stronę i organ podatkowy w sposób wymagający znacznego uzupełnienia. Skonstruowane w ten sposób rozstrzygnięcie, a co za tym idzie — utrwalanie takiej linii orzeczniczej, rodzi niepewność ze strony jednostki co do perspektywy znalezienia posłuchu dla własnych interesów w sądzie administracyjnym. Nawet zaprezentowane prawidłowe poglądy, z uwagi na ekonomiczność środków językowych, pozostawiły sporo niewiadomych co do wszechstronności rozpatrzenia sprawy przez Sąd, który — jako sąd administracyjny I instancji — nie jest związany granicami skargi i odnosi swoją kontrolę do całości przebiegu postępowania podatkowego. Po przeanalizowaniu wyroku pozostają wątpliwości, czy podjęte przez organ podatkowy rozstrzygnięcie było słuszne, skoro Sąd bez wystarczającej podstawy sanuje uchybienia organu mogące mieć wpływ na ostateczny kształt decyzji. W związku z tym, wyrok zasługuje na częściową krytykę.

³⁸ M. Gutowski, P. Kardas, *op. cit.*, s. 335, 347.

Bibliografia

- Adamiak B. *et. al*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2016.
- Borszowski P., *Elastyczność a zwrot szacunkowy „ważny interes podatnika” w konstrukcji umorzenia zaległości podatkowych*, [w:] *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Warszawa 2014.
- Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.
- Brzeziński B., Masternak M., *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przeгляд Podatkowy” 2004, nr 5.
- Choduń A., *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone — wybrane zagadnienia teoretyczne*, [w:] *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, A. Choduń, A. Gomułowicz, A.P. Skoczylas, Warszawa 2013.
- Foryś L., *Sądowa kontrola podatkowych decyzji uznaniowych w sprawach ulg w zapłacie podatku*, [w:] *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych. IV Letnie Warsztaty Doktoranckie (Łódź 30.06–2.07.2010)*, red. B. Brzeziński, J.P. Tarno, Warszawa 2011.
- Gutowski M., Kardas P., *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017.
- Hanusz A., *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, nr 8.
- Jąskowska M., *Uznanie administracyjne a inne formy władzy dyskrecyjnej administracji publicznej*, [w:] *Instytucje prawa administracyjnego. System Prawa Administracyjnego*, t. 1, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, wyd. 2, Warszawa 2015.
- Kamiński M., *Aksjologia sądownictwa administracyjnego. Wartości normatywne w procesie stosowania prawa administracyjnego*, [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego*, t. 2, red. J. Zimmermann, Warszawa 2017.
- Mazurek-Chwiejczak M., *Współczesne zasady podatkowe*, [w:] *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Warszawa 2014.
- Mincer M., *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017.
- Strzelec D., *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.
- Teszner K., *Stosowanie prawa przez administrację podatkową a wartości aksjologiczne*, [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego*, t. 1, red. J. Zimmerman, Warszawa 2017.

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 11 czerwca 1981 roku, SA 820/81, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 14 października 2016 roku, II FSK 2427/14, CBOSA.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 lutego 2012 roku, I SA/Wr 1795/11, LEX nr 1124157.
- Wyrok NSA z dnia 10 marca 2010 roku, I FSK 31/08, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 3 września 2008 roku, II GSK 303/08, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2016 roku, II FSK 3507/14, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 8 września 2016 roku, II FSK 2116/14, CBOSA.

Gloss to the judgement of the Voivodeship Administrative Court of Wrocław of 23 August 2017, case no. I SA/Wr 524/17

Summary

On the basis of the voiced judgment of the Voivodeship Administrative Court in Wrocław, problems concerning the entire practice of applying tax law in the scope of proceedings for granting relief in the payment of tax obligations carried out pursuant to article 67a of Polish Tax Ordinance

Act. The decision is based on irrelevant views of juridical doctrine and court jurisdiction and refers to the arguments raised by the party and the tax authority in a way that requires significant supplementation. Even the correct opinions presented by the Court, due to the economics of linguistic means, left many unknowns as to the court's comprehensive jurisdiction, which — as an administrative court of the first instance — is not bound by the complaint and takes its control to the whole course of tax proceedings. After analyzing the judgment, doubts remain as to whether the decision made by the tax authority was correct, since the Court, without sufficient grounds, repairs the deficiencies of the body that may affect the final shape of the decision. In view of the above, the sentence deserves partial criticism.