

**dr hab. Marek Zdebel**

Uniwersytet Śląski w Katowicach

ORCID: 0000-0002-8838-7806

e-mail: marekzdebel@us.edu.pl

# Ulig w spłacie podatków w świetle projektu ustawy — Ordynacja podatkowa

## Exemptions in tax repayment in the light of the Tax Statute draft law

### Streszczenie

Zapłata podatków powinna następować w sposób i terminach określonych przepisami prawa podatkowego. W pewnych sytuacjach podatnik nie jest jednak w stanie dostosować się do tych wymogów. Jeżeli jest to usprawiedliwione jego ważnym interesem lub interesem publicznym może ubiegać się o ulgę w spłacie. Przepisy obowiązującej Ordynacji podatkowej dopuszczają taką możliwość, podobnie jak projekt nowej Ordynacji podatkowej. Proponowane przepisy różnią się jednak w pewnych istotnych kwestiach od unormowań obowiązujących. Wymaga to podjęcia pogłębionej analizy przedmiotowych rozwiązań.

**Słowa kluczowe:** podatek, ordynacja, ulga, spłata, zobowiązany

JEL: K34

### Wprowadzenie

Obowiązujące prawodawstwo wprowadza w aktach normatywnych, także aktach najwyższego rzędu, regulacje prawne dotyczące udzielania ulg w płatności zobowiązań publicznoprawnych, w tym podatków. Do najważniejszych aktów regulujących tę materię należy zaliczyć ustawę z 29.08.1997 r. — Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.), dalej o. p., ustawę z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 23 ze zm.), dalej u.o.d., oraz ustawę z 30.04.2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2018 r. poz. 362 ze zm.), dalej u.p.p. Uprawnienie do zaniechania ustalenia albo poboru podatku rolnego przyznaje np. samorządowym organom podatkowym w art. 13 również ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333 ze zm.).

Sygnalizowane regulacje prawne są klasyfikowane jako przepisy generalne, tzn. znajdują one zastosowanie również

### Abstract

Tax payment should proceed in the way and terms determined by tax law regulations. In certain situations, the tax payer is, however, not able to fulfill these requirements. If it is justified by his very important affair or public interest, he can apply for an exemption in repayment. Both the binding regulations in tax statute and the draft law of the new tax statute allow such a possibility. The suggested regulations, however, differ in certain, even essential questions from the binding provisions. It requires carrying out an in-depth analysis of the objective solutions.

**Key words:** tax, tax statute, tax exemption, repayment, obliged

w odniesieniu do należności podatkowych zasilających budżety jednostek samorządu terytorialnego.

Ustawodawca krajowy wprowadzając do obowiązującego obrotu prawnego instytucję ulg w płatności zobowiązań podatkowych w postaci zaniechania ustalenia i poboru podatku, świadczenia — art. 22 o.p., odroczenia terminu jego płatności — art. 67a § 1 pkt 2 o.p., rozłożenia płatności na raty — art. 67a § 1 pkt 1 o.p. oraz umorzenia zaległości podatkowych — art. 67a § 1 pkt 3 o.p., kierował się racjonalnymi względami, w szczególności tym, że przepisy prawa nie są w stanie uwzględnić wszystkich sytuacji, w jakich może się znaleźć zobowiązany do spełnienia świadczenia podatkowego. Ponadto, wziął pod uwagę, że w określonych sytuacjach zobowiązany — niezależnie od statusu prawnego, który posiada i tytułu zobowiązania — ma prawo oczekiwać od organu odpowiedzialnego za wymiar i pobór podatku, iż złagodzi on warunki płatności ciążących na nim zobowiązań, bądź nawet go z nich zwolni, jak to ma miejsce w przypadku umorzenia zaległości podatkowej (na istnienie takich uwarunko-

wań w zakresie wykonywania zobowiązań podatkowych powołuje się Pomorski, 2008).

Dostrzegając potrzebę stosowania ulg w płatności zobowiązań podatkowych należy jednocześnie wskazać, że ten typ ulg — ze względu na swoją konstrukcję i cel — zdecydowanie różni się od ulg podatkowych, traktowanych jako jeden z elementów konstrukcyjnych świadczenia podatkowego. Te ostatnie bowiem, zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem doktryny, stanowią zmniejszenie ciężaru podatkowego w stosunku do powszechnie obowiązującego w danym podatku (Brzeziński, 1999, s. 37; Morawski, 2003, s. 17). Ulgi te do, których należy odnieść przepis art. 3 pkt 6 o.p. w ocenie R. Mastalskiego kwalifikują się do tego, aby określać je innym terminem, to jest „ulgami systemowymi” (Mastalski, 1998, s. 173).

Wyznaczając pole rozważań niniejszego opracowania należy wskazać, że z finansowego punktu widzenia skutek zastosowania danego typu ulgi w płatności odróżnia ją od każdej innej ulgi tego typu. Organ podatkowy — w razie wystąpienia którejkolwiek z przesłanek ustawowych, przy zachowaniu reguły, że decyzja o udzieleniu bądź odmowie udzielenia ulgi jest podejmowana w warunkach uznania administracyjnego (z wyjątkiem odstąpienia od poboru zaliczek) — może bowiem odpowiednio, zgodnie z wnioskiem zobowiązanego ustalić dogodniejsze warunki zapłaty, zmniejszyć wysokość zobowiązania, a nawet — jak wskazano wyżej — zwolnić podatnika całkowicie od obowiązku zapłaty zaległości podatkowej. Zdaniem W. Nykiela, w przypadku gdy umorzenie dotyczy całej należności podatkowej czy podatku, odsetek za zwłokę, opłaty prolongacyjnej, bardziej uprawnione jest posługiwanie się wyrażeniem „zwolnienie z zapłaty podatku” (Nykiel, 2002, s. 31).

Dotychczasowe doświadczenia związane ze stosowaniem ulg w płatności zobowiązań podatkowych na gruncie prawa polskiego skłaniają do wniosku, że choć wymienione wyżej ulgi w różnym stopniu kształtują sytuację finansową podatnika, to zawsze stanowią one odstępstwo od ogólnych zasad wykonywania zobowiązań (Presnarowicz, 2002, s. 13) oraz, że najdalej idąca ulga — całkowite umorzenie zaległości podatkowej — nie tylko nie prowadzi do wykonania wymagalnego zobowiązania, lecz powoduje jego wygaśnięcie (Zdebel, 2011, s. 101).

### **Cechy i skutki stosowania poszczególnych ulg uznaniowych**

Ulga określana jako odroczenie zapłaty podatku — art. 67a § 1 pkt 1 o.p., polega zasadniczo na wydłużeniu terminu jego zapłaty, zaś ulga rozłożenia płatności podatku na raty, na podzieleniu kwoty należności na co najmniej dwie części i ustaleniu dla każdej z nich odrębnych terminów płatności. Skutkiem zastosowania wymienionych ulg — i to niezależnie od tego, czy zobowiązanie podatkowe powstało na mocy decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, czy też zobowiązań powstających z mocy prawa — nie jest rezygnacja z należności podatkowej, lecz odpowiednio zgo-

da organu podatkowego na zapłatę całości zobowiązania w późniejszym terminie lub zapłatę w częściach w terminie późniejszym niż termin wynikający z obowiązujących przepisów (Lipiec-Warzecha, 2020). Zarówno odroczenie terminu płatności podatku, jak i rozłożenie tej płatności na raty, możliwe jest jednak tylko w stosunku do tych zobowiązań podatkowych, których termin płatności jeszcze nie minął. Po upływie tego terminu możliwe jest jedynie rozłożenie zapłaty zaległości podatkowej na raty wraz z odsetkami za zwłokę lub samej zaległości na raty, ewentualnie umorzenie zaległości podatkowej (Ulgi w zapłacie podatków, 1999, s. 7). Zasadniczym celem każdej ze wskazanych ulg jest zatem dążenie podatnika do uniknięcia prawdopodobnego postępowania egzekucyjnego poprzez umożliwienie mu wywiązania się z obowiązku zapłaty podatku w terminie bądź wysokościach dla niego realnych. Inną funkcję niż wymienione typy ulg pełni ulga uregulowana przepisem art. 48 o.p., choć termin, którym posługuje się ustawodawca dla jej oznaczenia jest zbliżony do ulgi polegającej na odroczeniu terminu zapłaty. Mowa o „odroczeniu terminów przewidzianych przepisami prawa podatkowego, z wyjątkiem określonych przepisami art. 68–71, art. 77 § 1–2, art. 79 § 2, art. 80 § 1, art. 87 § 3 i 4, art. 88 § 1 oraz art. 118 o.p. Podstawowym skutkiem zastosowania tego typu ulgi jest przesunięcie w czasie końcowej daty, w której zgodnie z przepisami prawa podatkowego zobowiązany powinien wykonać daną czynność lub powinno zaistnieć określone zdarzenie. Brzmienie powołanej regulacji prawnej przesądza o tym, że ulga polegająca na odroczeniu terminu dotyczy terminów materialnego prawa podatkowego, a nie procesowego — por. Dzwonkowski (red.), 2019, s. 421.

W odróżnieniu od przedstawionych typów ulg odmienny charakter należy przypisać również ulgom, o których mowa w art. 22 § 1 i 2 o.p. Ulgi te mogą przybierać dwojaką postać — zaniechania w całości lub w części poboru podatku, ale tylko na podstawie rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych, bądź zwolnienia niektórych płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki, odpowiednio w oparciu o rozporządzenie wymienionego naczelnego organu administracji państwowej lub na wniosek podatnika — w formie decyzji organu podatkowego. W tym miejscu należy jednak wskazać, że brzmienie powołanych przepisów wyklucza utożsamianie zwolnienia płatników z obowiązku pobrania podatków (zaliczek) z zaniechaniem poboru tego typu zobowiązania od podatników oraz, że zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku lub zaliczek wywołuje ten skutek, że podmiotem zobowiązanym do wykonania zobowiązania podatkowego staje się podatnik — Dzwonkowski (red.), 2019, s. 240.

Ostatnia ze wskazanych wyżej ulg uznaniowych, określona przepisami Ordynacji podatkowej — umorzenie zaległości podatkowej — podobnie jak pozostałe ulgi uznaniowe, występuje w obrocie prawnym obok ulg systemowych, będących elementem konstrukcyjnym danego podatku (Popławski, 2005, s. 31). Z uwagi jednak na skutki finansowe jej stosowania, skutki wykraczające poza skutki stosowania ulg wskazanych wyżej (z wyjątkiem stosowanej w niektórych wypadkach ulgi zaniechania poboru podatku), posiada ona

charakter rozwiązania nadzwyczajnego. Zasadą prawa podatkowego jest bowiem zapewnienie realizacji obowiązku zapłaty podatku i niezwalnianie zobowiązanych od tego obowiązku (por. wyrok SN z 15.05.1991 r. (SA/Gd 295/91), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994/1, poz. 7).

Jak zasygnalizowano wcześniej, dopuszczalność stosowania umorzenia zobowiązania na wniosek zobowiązanego (znacznie rzadziej z urzędu — art. 67d o.p.) w wymiarze ściśle finansowym oznacza rezygnację ze środków publicznych w rozumieniu art. 5 ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869). W doktrynie prawa podatkowego podkreśla się jednocześnie, że umorzenie zaległości podatkowej nie wiąże się ze zmianą stosunku prawnego rodzącego obowiązek podatkowy, lecz tylko z uchYLENIEM „powinności” zapłaty, która w zależności od konkretnego unormowania ustawowego wynika wprost z ustawy — samowymiar podatku, bądź u podstaw której leży decyzja organu podatkowego (Dzwonkowski (red.), 2019, s. 446).

### Przesłanki ustawowe podejmowania decyzji w sprawie ulg uznaniowych

Analiza zagadnień określonych tematem artykułu może być realizowana na podstawie badania różnych cech ulg uznaniowych. Mając jednak na uwadze zasadniczy cel prowadzonej analizy, dalsze rozważania ograniczę do dwóch kwestii, to jest do kwestii:

— ustawowych przesłanek, których wystąpienie stanowi warunek sine qua non rozpatrzenia przez organ podatkowy wniosku o udzielenie ulgi (wyjątek od tej zasady dotyczy ulgi zaniechania poboru podatku oraz umorzenia zaległości podatkowej z urzędu), oraz

— zmian, jakie w tym zakresie przewiduje projekt nowej Ordynacji podatkowej (projekt rządowy nr 3517 ustawy — Ordynacja podatkowa, dalej Projekt).

Przechodząc do analizy pierwszej z zasygnalizowanych kwestii, mając na uwadze treść powołanych wyżej przepisów, przesłanki, od spełnienia których ustawodawca uzależnia udzielenie ulgi należałoby podzielić zasadniczo na dwie kategorie, tj. przesłanki o charakterze formalnym oraz materialnym. Przesłanki zaliczane do pierwszej kategorii należy wiązać zarówno z wymaganym przez ustawodawcę zachowaniem dłużnika, jak i organów, do których należy decyzja w zakresie ich stosowania. Oznacza to zasadniczo możliwość wystąpienia przez podatnika z wnioskiem o zastosowanie ulgi w razie zaistnienia choćby jednej przesłanki materialnej wskazanej przepisami art. 22 § 2 oraz art. 67a § 1 o.p.

Jeżeli chodzi o ustawowe przesłanki materialne to należy zgodzić się z poglądem, że zasadniczo posiadają one jednorodny charakter. Wyjątek w tym zakresie stanowią przesłanki określone przepisami art. 22 § 2 oraz 2a o.p., ponieważ odwołują się one nie tak, jak w przypadku pozostałych ulg uznaniowych, do „interesu publicznego” lub „ważnego interesu podatnika”, lecz do zdarzeń o bardziej rozbudowanej konstrukcji. I tak art. 22 § 2 pkt 1 i 2 uzależnia zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku od tego, czy pobranie po-

datku zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji lub od tego, czy podatnik jest w stanie uprawdopodobnić, że pobrany podatek byłby niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy. Natomiast przepis art. 22 § 2a pozwala ograniczyć pobór zaliczek na podatek, jeżeli podatnik uprawdopodobni, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu lub zysku przewidywanego na dany rok podatkowy.

Już choćby pobieżne porównanie treści powołanych regulacji prawnych prowadzi do wniosku, że przesłanki wymienione w art. 22 § 2 pkt 2 oraz § 2a o.p., w odróżnieniu od przesłanek interesu publicznego i ważnego interesu podatnika, mają konkretny, wymierny charakter. W celu udowodnienia ich wystąpienia podatnik, odmiennie niż to ma miejsce w przypadku innych przesłanek materialnych (te kwalifikujemy jako klauzule generalne), musi przedstawić analizę i porównanie danych liczbowych, realnych i zakładanych.

Niezależnie od rodzaju i liczby przesłanek materialnych decyzje organów dotyczące udzielenia ulg wymienionych w art. 67a o.p. opierają się na „uznaniu administracyjnym”. W praktyce oznacza to, że organy podatkowe wydając decyzje dysponują możliwością dokonania wyboru konsekwencji prawnych zaistniałej sytuacji (stwierdzonego stanu faktycznego), do której odnosi się hipoteza przywołanych norm prawnych (Brzeziński, Kalinowski i in., 2007, s. 464). Innymi słowy, organ podejmujący decyzje w sprawie udzielenia ulgi nie jest zobligowany do jej udzielenia, zaś ocena dokonywana przez ten organ — zarówno, co do tego, czy zaistniała przesłanka ustawowa oraz jaki jest jej wpływ na podjęcie decyzji w sprawie udzielenia bądź odmowy udzielenia ulgi — oparta jest na elementach natury słusnościowej (Adamiak, Borkowski i in., 2003, s. 274). Stanowisko takie znajduje oparcie w orzecznictwie — por. wyrok SN z 8.11.1996 r. (III RN 24/96), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1999/21, poz. 6; wyrok NSA z 15.02.1984 r. (SA/Wr 8/84), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992/2, poz. 31; wyrok NSA z 24.04.2001 r. (I SA/Ka 498/00), „Prawo Przedsiębiorcy” 2001/45, s. 14; por. także wyrok NSA z 1.06.1981 r. (SA 820/81), „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1981/1, poz. 57 z głosem aprobującym J. Łętowskiego, „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych” 1981/1–2, poz. 22 oraz Bartosiewicz, Kubacki, 2007, s. 47; wyrok WSA z 23.10.2006 r. (III SA/Wa 2007/06), za Bartosiewicz, Kubacki, 2007, s. 47.) oraz w literaturze (Gomułowicz, Małecki, 1998, s. 246; Guzek, 2002, s. 25; Rutkowski, 1998, s. 27).

### Niektóre proponowane zmiany zasad udzielania ulg w spłacie podatków

Na gruncie przedstawionych obowiązujących unormowań dotyczących udzielania ulg w płatności podatków, rozwiązania przyjęte przez rząd w Projekcie nowej Ordynacji podatkowej wydają się interesujące. Przede wszystkim należy jed-

nak podkreślić, że — w odróżnieniu od obowiązującej Ordynacji podatkowej — unormowania dotyczące omawianej instytucji zostały zebrane w jednym rozdziale — Rozdział 9, pod nazwą „Ulgi w spłacie”. Składa się nań kilka rozbudowanych przepisów — art. 234–241. Niezależnie od tego rozdziału projektodawca umieścił jednak w projekcie przepisy odnoszące się bezpośrednio bądź pośrednio do ulg w spłacie. Te ostatnie wprowadza się przy okazji uregulowania innych instytucji prawa podatkowego.

Proponowane rozwiązania rodzą jednak pewne wątpliwości, choć ich zakres jest zróżnicowany. I tak rozwiązania traktowane jako przykłady rozwiązań pierwszego typu są mniej kontrowersyjne, ponieważ na ogół stanowią pewną kontynuację obecnie obowiązujących unormowań. Znajdujemy je w pierwszym rzędzie w przepisach art. 148 pkt 8, 9 i 10, ustalających wykaz zdarzeń, zaistnienie których powoduje skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Do tej samej kategorii rozwiązań należałoby zaliczyć unormowanie zawarte w art. 296 projektu, które nakazuje stosować reguły dotyczące solidarnej odpowiedzialności podatkowej także w przypadku podejmowania przez organ podatkowy decyzji o udzieleniu lub odmowie udzielenia ulgi w spłacie. Wreszcie ten sam typ regulacji znajduje zastosowanie w odniesieniu do unormowań zawartych w proponowanych przepisach art. 411 § 2 pkt 3 oraz 429 § 3 pkt 4 projektu nowej Ordynacji podatkowej. Dotyczą one odpowiednio możliwości zawarcia umowy podatkowej w sprawie ulgi w spłacie oraz wykluczają możliwość poddania postępowaniu uproszczonemu wniosku o udzielanie przedmiotowych ulg.

Unormowania zasygnalizowane wyżej, które ze względu na swój generalny charakter w sposób pośredni dotyczyć mogą procesu podejmowania decyzji w sprawie ulg w spłacie, biorąc pod uwagę podstawowe cele omawianego projektu ustawy, budzą większe kontrowersje. W największym stopniu dotyczy to brzmienia przepisu art. 26 projektu nowej Ordynacji podatkowej, który nakłada na organ podatkowy obowiązek ważenia dla potrzeb wydawanych rozstrzygnięć „słusznego interesu zobowiązanego” oraz „interesu publicznego”, w sytuacji gdy przepis art. 234 § 1, wyposażając organ podatkowy w prawo rozpatrywania wniosku zobowiązanego, w sprawie ulgi w spłacie nakazuje mu kierować się „ważnym interesem zobowiązanego” lub „interesem publicznym”. Porównanie przesłanek ustawowych, którymi ma się kierować organ podatkowy wydając decyzję opiera się zatem na przesłankach znanych obowiązującemu prawu — „ważny interes podatnika” oraz „interes publiczny” i przesłance, która nie tylko nie występowała w dotychczasowych regulacjach prawnych z zakresu prawa podatkowego — „słuszny interes zobowiązanego”, lecz także nie została przez projektodawcę zdefiniowana. Uzasadnienie do projektu ustawy w tym zakresie wskazuje jedynie, że zasadą jest nakaz wyważania słusznego interesu zobowiązanego i interesu publicznego oraz, że zasada ta znajdzie zastosowanie w szczególności w przypadku decyzji uznaniowych, w tym w sprawie udzielenia ulgi w spłacie, w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, zastosowania rygoru natychmiastowej wykonalności. Jednocześnie

w dalszej części uzasadnienia projektu projektodawca stwierdza, że stosowanie prawa podatkowego, w tym wymierzanie zobowiązanemu wysokości należności podatkowych, nie może być uzależnione od wyważania interesu zobowiązanego z interesem publicznym, ponieważ w istocie jednak w każdej sprawie interesy te w ich wzajemnej relacji pozostają ważne. Podkreślając zasadność proponowanego rozwiązania projektodawca odwołuje się także do art. 18 ust. 2 projektu ustawy — Przepisy ogólne prawa administracyjnego w brzmieniu „Jeżeli z przepisów prawa wynika, że organ administracji publicznej korzysta przy rozstrzygnięciu sprawy z uznania administracyjnego, to powinien ją załatwić zgodnie z żądaniem jednostki, mając na względzie potrzebę wyważania ujawnionych w sprawie racji interesu jednostkowego, grupowego i publicznego oraz cel regulacji prawnej, jak też możliwości faktycznego wykonania żądanego uprawnienia” (Projekt, s. 282). Nie ulega w związku z tym wątpliwości, że wejście w życie omawianej regulacji w proponowanym brzmieniu będzie przynajmniej na początku jej stosowania sprzyjało chaosowi interpretacyjnemu. W chwili obecnej jedyne, co można powiedzieć o nowoprowadzanej przesłance, to że o jej zastosowaniu zdecydowały bliżej nieokreślone argumenty odwołujące się do zasady słuszności.

Na marginesie uwag dotyczących proponowanych unormowań należy zaznaczyć, że oba wymienione przepisy oznaczając stronę bierną stosunku prawnopodatkowego używają pojęcia „zobowiązany”, którym ustawodawca w Ordynacji podatkowej generalnie się nie posługuje. W tym przypadku projektodawca jest jednak konsekwentny, ponieważ w treści art. 13 pkt 23 projektu nowej Ordynacji podatkowej definiuje to pojęcie, obejmując nim: podatnika, płatnika, inkasenta, osoby trzecie i następcę prawnego.

Obok wskazanych wyżej różnic pomiędzy przepisami obowiązującymi i proponowanymi w projekcie nowej Ordynacji podatkowej na szczególne podkreślenie zasługuje także inna zmiana o charakterze merytorycznym. Skutki ewentualnego jej wprowadzenia do porządku prawnego będą daleko idące. Dotyczy ona nowej formy ulgi w spłacie — art. 234 § 2 pkt 3 projektu, to jest „umorzenia w całości albo w części podatków”. Nie chodzi jednak o dotychczas funkcjonujące, przywołane wyżej „umorzenie zaległości podatkowej”, o czym świadczy treść § 4 przedmiotowego przepisu. Wynika z niego bowiem, że przepisy art. 234 nowej Ordynacji podatkowej 1–3 stosuje się odpowiednio do zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. Oznacza to w praktyce, że umorzenie dotyczy może nie tylko fazy, w której niezapłacony podatek przekształca się w zaległość podatkową, lecz również fazy wcześniejszej, tj. jeszcze przed upływem terminu płatności podatku. Projektodawca nie precyzuje jednak, o jaki etap kształtowania się stosunku prawnopodatkowego chodzi, zaś w uzasadnieniu do projektu nowej Ordynacji podatkowej stwierdza jedynie, że ulga ta będzie dostępna na tych samych zasadach, co obowiązujące obecnie umorzenie zaległości podatkowej.

Uzasadniając potrzebę wprowadzenia tego typu ulgi projektodawca podnosi, że instytucja ta jest potrzebna m.in. w zakresie podatków samorządowych, w których zo-

bowiązanie podatkowe powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. W przypadku podatków, które mają roczny charakter (od nieruchomości, rolny, leśny), podatnik, któremu wymierzono podatek, nie może obecnie skutecznie wystąpić o zastosowanie ulgi w postaci umorzenia całości lub części podatku do momentu upływu terminu jego płatności. Aktualnie podatnik musi czekać z wnioskiem o udzielenie ulgi do czasu powstania zaległości, a tym samym naraża się na negatywne konsekwencje, w tym odpowiedzialność karną. W przypadku wskazanych podatków samorządowych będzie to oznaczało w praktyce, że już od momentu doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego podatnik będzie mógł wnioskować o umorzenie wynikającego z niej podatku, nie czekając na nadejście terminu płatności poszczególnych rat.

Zaproponowane rozwiązanie z prawnego punktu widzenia trudno uznać za precyzyjne skoro nie ustala się w sposób jednoznaczny, kiedy zobowiązany może ubiegać się o taką ulgę (Projekt, s. 282). Istnieje zatem obawa, że podobnie jak to ma miejsce w przypadku przepisu art. 26, powstaną wiele wątpliwości co do warunków stosowania omawianego rozwiązania.

Z kolei za rozwiązanie wyjątkowo rygorystyczne należy uznać regulację zawartą w proponowanym art. 234 § 3 projektu nowej Ordynacji podatkowej, na co zwraca także uwagę Biuro Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu w „Ocenie skutków regulacji zawartych w rządowym projekcie ustawy — Ordynacja podatkowa, druk 3517” (sejm.gov.pl. s. 24). Przepis ten stanowi, że w zakresie opłaty prolongacyjnej może być stosowana wyłącznie ulga w spłacie w postaci umorzenia w całości albo w części. Zdaniem projektodawców wynika to z niesamodzielnego charakteru tej opłaty. W związku z czym zmiana terminu płatności opłaty prolongacyjnej jest możliwa, lecz jedynie w drodze zmiany decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty danego świadczenia podatkowego i określenia innego terminu odroczenia lub ustalenia innych terminów płatności lub wysokości rat (Projekt, s. 282). W praktyce oznacza to, że bez zmiany decyzji, o której wyżej mowa, nie ma możliwości stosowania odroczenia terminu zapłaty lub rozłożenia na raty opłaty prolongacyjnej.

W rozdziale 9 znalazły się propozycje unormowań, które należy ocenić pozytywnie. Dotyczy to w przede wszystkim art. 237 projektu nowej Ordynacji podatkowej, który określa niezbędne elementy wniosku o udzielenie ulgi w spłacie. W obowiązującej Ordynacji podatkowej brak jest takiego przepisu i należy zgodzić się z projektodawcą, że przedmiotowe rozwiązanie powinno ułatwić występowanie zobowiązanym o udzielenie ulg w spłacie oraz stanowić pomoc dla organów przy procedowaniu takich wniosków (Projekt, s. 282). Jednak i w tym przypadku rodzi się pewna wątpliwość, ponieważ proponowany przepis ustalający zawartość wniosku używa wyrażenia „w szczególności”, co jak wiado-

mo w języku prawnym oznacza, że obok wymienionych mogą występować także inne elementy wniosku, które zobowiązanemu nie są znane. Być może, projektodawca widzi rozwiązanie tego problemu poprzez wprowadzenie § 3 omawianego przepisu, na mocy którego minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie mógł określić w drodze rozporządzenia wzór przedmiotowego wniosku, uwzględniając specyfikę poszczególnych podatków, organy właściwe do ich poboru, a także biorąc pod uwagę zapewnienie sprawności postępowania.

Do pozytywnych rozwiązań zawartych w projekcie należy również zaliczyć unormowanie art. 241 § 1 i 3 projektu nowej Ordynacji podatkowej, który ustala właściwość rzeczową organów podatkowych pierwszej instancji w sprawie ulg w płatności. W zależności od tego, czyj dochód stanowi dany podatek, są to odpowiednio właściwi naczelnicy urzędów skarbowych bądź samorządowe organy podatkowe jednostek samorządu terytorialnego, których te podatki stanowią dochód (Zdebel, 2015, s. 328). Powołany przepis nie odnosi się wprost do podatków (choć należałoby rozważyć wprowadzenie takiego unormowania), które stanowią dochód jednostek samorządu terytorialnego szczebla gminnego, lecz pobierane są przez naczelników urzędów skarbowych (obecnie jest to podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn oraz podatek dochodowy uiszczany w formie karty podatkowej). W uzasadnieniu projektu nowej Ordynacji podatkowej stwierdza się jednak, że w tym przypadku dotychczas obowiązujące zasady podejmowania decyzji w sprawie ulg w płatności zostaną zachowane, tzn., że decyzje podejmować będzie naczelnik urzędu skarbowego po uzyskaniu zgody przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego (Projekt, s. 282).

## Wnioski

Analiza wybranych propozycji unormowań dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych prowadzi do następujących wniosków.

1. Projekt nowej Ordynacji podatkowej wprowadza pewien dysonans pomiędzy przesłankami udzielania ulg, a przesłankami, którymi powinien kierować się organ podatkowy wydający jakąkolwiek decyzję w sprawie podatkowej,
2. Wprowadzenie nowej formy ulgi w spłacie w postaci umorzenia całości lub części podatku jest rozwiązaniem pożądanym, lecz dla jego stosowania w praktyce niezbędne jest doprecyzowanie warunków stosowania,
3. Przyjęcie przez projektodawcę założenia, że unormowanie ulg w spłacie powinno być zawarte w jednej jednostce redakcyjnej ustawy — rozdziale, podobnie jak włączenie doń przepisu, który ustalałby podstawowe elementy wniosku o udzielenie ulgi, należy ocenić pozytywnie.

## Bibliografia/References

- Adamiak, B., Borkowski, J., Mastalski, R., Zubrzycki, J. (2003). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa.
- Bartosiewicz, A., Kubacki, R. (2007). Ulgi płatnicze w świetle wartości konstytucyjnych, *Monitor Podatkowy*, 12.
- Brzeziński, B. (1999). *Prawo podatkowe*, Toruń.
- Brzeziński, B., Kalinowski, M., Olesińska, A., Masternak, M., Orłowski, J. (2007). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń.
- Dzwonkowski, H. (red.). (2019). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa.
- Gomułowicz, A., Małecki, J. (1998). *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań.
- Guzek, L. (2002). Umożnienie zaległości podatkowej a kognicja NSA, *Monitor Podatkowy*, 2.
- Lipiec-Warzecha, I. (2020). *Komentarz do art. 55 ustawy o finansach publicznych*, LEX/el.
- Mastalski, R. (1998). *Prawo podatkowe — część ogólna*, Warszawa.
- Morawski, W. (2003). *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk.
- Nykiel, W. (2002). *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa.
- Pomorski, P. (2008). System ulg w spłacie należności podatkowych w świetle przepisów ordynacji podatkowej. W: Kucia-Guściora, B., Munch, M., Bielecki, L., Krukowski, A. (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Lublin.
- Popławski, M. (2005). Charakter ulg i zwolnień podatkowych będących pomocą publiczną, *Monitor Podatkowy*, 7.
- Presnarowicz, S. (2002). *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Warszawa.
- Rutkowski, B. (1998). Kompetencje uznaniowe, cz. 1, *Doradca Podatnika*, 25.
- Ulgi w zapłacie podatków. (1999). *Gazeta Prawna*, 1(79), s. 7.
- Zdebel, M. (2011). Public interest as a prerequisite for remission of tax obligations. *Silesian Journal of Legal Studies*, Contents vol. 3, Katowice.
- Zdebel, M. (2015). Udzielanie ulg w płatności podatków przez samorządowe organy podatkowe. W: Patrzalek, L., Kociemska, M. (red.), *Finanse samorządu terytorialnego*, Wrocław.

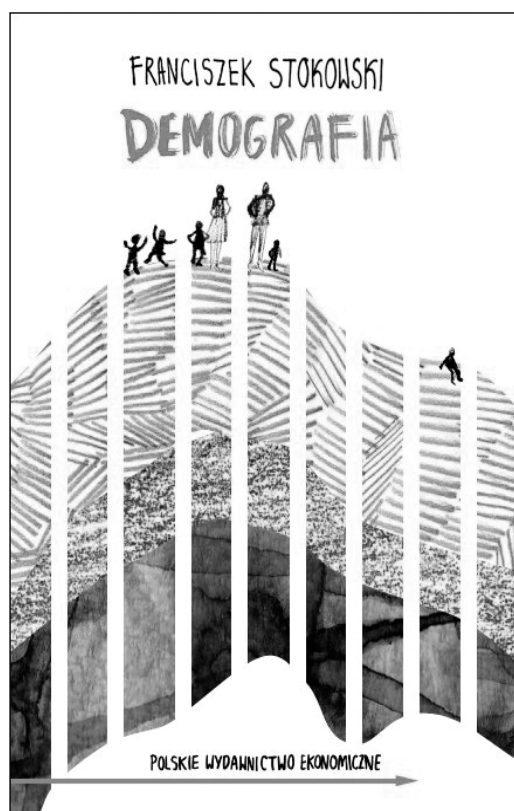
### dr hab. Marek Zdebel

Pracownik naukowy zatrudnionym na wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach. Zajmuje się zagadnieniami prawa finansowego, w szczególności finansami samorządu terytorialnego, prawem podatkowym i prawem bankowym.

### dr hab. Marek Zdebel

Research associate at the Faculty of Law and Administration of the University of Silesia in Katowice. He practices financial law issues, in particular those concerning finances of the local government, tax law and banking law.

— PWE poleca —



Znajomość zjawisk demograficznych współczesnego świata jest niezbędna przy podejmowaniu wszelkich decyzji o charakterze ekonomicznym i społecznym. Omawiane w podręczniku metody analizy zjawisk ludnościowych są prezentowane przy uwzględnieniu najnowszych danych liczbowych. Ich uzupełnienie danymi historycznymi pozwoliło wskazać i scharakteryzować występujące tendencje zmian w czasie. W książce dużo uwagi poświęcono zróżnicowaniu w przestrzennym kształtowaniu się zjawisk demograficznych zarówno w kraju, jak i w ujęciu międzynarodowym. Uwzględniono także ocenę prawidłowości w strukturach poszczególnych zjawisk ludnościowych.

Książka jest adresowana do studentów wyższych uczelni na kierunkach ekonomicznych i społecznych, a także wydziałów socjologii i geografii.

Księgarnia internetowa: [www.pwe.com.pl](http://www.pwe.com.pl)