

# Rozdział VII. Decyzja jako forma rozstrzygnięcia organu podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego jako elementów jej uzasadnienia

Zgodnie z art. 207 OrdPU organy podatkowe orzekają w sprawach w drodze decyzji, które rozstrzygają te sprawy co do ich istoty.

Żadne z pojęć – tj. sprawa i decyzja – nie zostały zdefiniowane przez ustawodawcę. Dlatego też warto sprecyzować, że **sprawa** to określony przedmiot podejmowanych przez organ czynności; stan faktyczny, wobec którego podatnik przedstawia organowi swoje stanowisko i oczekiwania poprzez wniesienie podania. Rolą organu jest rozstrzygnięcie, czy stanowisko podatnika zasługuje na uwzględnienie, a sytuacja, w jakiej się znajduje, jest potwierdzona w przedłożonych przez podatnika dokumentach i stanie faktycznym ustalonym przez organ.

Natomiast **decyzja** to nic innego, jak przewidziana przez ustawodawcę forma prawna wydawanych przez organy podatkowe pierwszej instancji rozstrzygnięć w zakresie prowadzonych postępowań w przedmiocie udzielania podatnikom preferencji w zapłacie kwot zobowiązań podatkowych, zarówno bieżących, jak i zaległych.

Samo pojęcie „decyzja” nie przesądza o tym, czy w danym przypadku ma się faktycznie do czynienia z decyzją jako przewidzianą w przepisach prawa formą załatwiania spraw przez organy podatkowe. Należy bardziej zwrócić uwagę na treść dokumentu i to, co wynika z tej treści – czyli w związku z czym dane rozstrzygnięcie jest wydawane i co poprzez jego wydanie organ podatkowy zamierzał osiągnąć. Wynika to również z wyroków sądów administracyjnych.

### Orzecznictwo

O tym, co stanowi decyzję podatkową, przesądza ogólnie art. 207 § 2 OrdPU, zgodnie z którym decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo kończy postępowanie w danej instancji. Przepis ten stanowi zatem o decyzjach materialnoprawnych oraz decyzjach procesowych (wyr. WSA w Warszawie z 12.7.2016 r., VIII SA/Wa 1048/15, Legalis).

---

### Orzecznictwo

O tym, czy dany akt jest decyzją, przesądza nie jego nazwa, lecz charakter sprawy i treść przepisu będącego podstawą działania organu (wyr. WSA w Gliwicach z 21.1.2013 r., III SA/GI 1396/12, Legalis; por. też wyr. WSA w Poznaniu z 14.3.2012 r., I SA/Po 63/12, Legalis).

---

### Orzecznictwo

Pojęcie „decyzja” ma znaczenie autonomiczne, co w praktyce oznacza rozstrzygnięcie, na które stronie służy odwołanie (wyr. WSA w Lublinie z 18.12.2008 r., III SA/Lu 252/08, Legalis).

---

## 1. Uznanie administracyjne

Wydając decyzje rozstrzygające kwestie udzielenia podatnikom preferencji w zapłacie kwot zobowiązań podatkowych, organy podatkowe działają w ramach tzw. uznania. Pojęcie to (podobnie jak sprawa czy decyzja) nie zostało zdefiniowane przez ustawodawcę, dlatego w pierwszej kolejności należy przyjąć, że działanie organów podatkowych w ramach uznania nie oznacza zupełnej dowolności.

Oczywiście, zgodnie z przedstawioną wcześniej zasadą swobodnej oceny dowodów, organ podatkowy według własnego uznania ocenia dowody zebrane w trakcie przeprowadzonego postępowania i na tej podstawie ustala kształt i zakres określonego stanu faktycznego, który będzie podstawą wydanej decyzji jako formy rozpatrzenia danej sprawy.

Przeprowadzając postępowanie oraz podejmując w jego trakcie czynności dowodowe, organ podatkowy jest zobowiązany przede wszystkim do wszechstronnego rozważenia ustalonych okoliczności będących później podstawą wydanego rozstrzygnięcia pod kątem spełnienia przez nich jednej z dwóch lub obydwu przesłanek, od wystąpienia których jest uzależnione udzielenie preferencji w zapłacie zobowiązania podatkowego.

Przesłankami tymi są: ważny interes podatnika lub interes publiczny (będą omówione w dalszej części opracowania).

Jeżeli na podstawie zebranych dowodów organ podatkowy nie stwierdzi zaistnienia w danej sprawie żadnej z powyższych przesłanek, wówczas fakt ten przesądzi z mocy prawa o treści wydanego rozstrzygnięcia, w którym organ podatkowy – pozbawiony uznania administracyjnego – będzie zobowiązany do odmowy udzielenia preferencji w zapłacie zobowiązania.

Natomiast o działaniu organu w ramach uznania będzie można przesądzać dopiero wtedy, kiedy organ podatkowy stwierdzi zaistnienie w danej sprawie jednej z dwóch lub obydwu przesłanek. Wówczas działanie w ramach uznania oznacza, że nawet jeżeli

organ stwierdzi wystąpienie jednej z dwóch lub obydwu przesłanek, to będzie uprawniony (oczywiście przy adekwatnym uzasadnieniu) do odmowy udzielenia wnioskowanej przez podatnika preferencji w zapłacie zobowiązania podatkowego.

Na takie działanie organu podatkowego „w ramach uznania” wskazały sądy administracyjne.

#### Orzecznictwo

Organ podatkowy dysponuje pewnym zakresem swobody zarówno w odniesieniu do wykładni tych pojęć, jak też oceny sytuacji faktycznej. Tej swobody w zakresie wykładni pojęć nieostrych, jakimi są niewątpliwie obie przesłanki umorzenia zaległości podatkowych, i oceny sytuacji faktycznej warunkującej zaistnieniem jednej z nich nie można utożsamiać z zastosowaniem przez organ tzw. uznania administracyjnego. Z samym uznaniem, a więc zastosowaniem dyspozycji omawianej normy prawnej, będziemy mieli do czynienia dopiero wówczas, gdy organ podatkowy stwierdzi istnienie jednej z tych przesłanek lub obu łącznie (wyr. NSA z 26.8.2010 r., II FSK 689/09, Legalis).

#### Orzecznictwo

Uznanie administracyjne sprowadza się do tego, że organ podatkowy jest zobligowany do ustalenia, czy w danej sprawie mają miejsce przesłanki uzasadniające zastosowanie ulgi. Musi zatem wszechstronnie wyjaśnić okoliczności faktyczne po to, aby na tej podstawie stwierdzić, czy występuje „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”. Ustalenie istnienia tych przesłanek nie wiąże organu podatkowego w tym sensie, że nie musi on podjąć korzystnej dla podatnika decyzji. Może bowiem – w ramach swojego uznania – zadecydować o odmowie odroczenia terminu, nawet wówczas, gdy istnieje np. „ważny interes podatnika”. Decyzja taka wymaga stosownego uzasadnienia. Uznanie administracyjne wyraża się nie w swobodzie oceny istnienia w stanie faktycznym przesłanek odroczenia (lub analogicznie – umorzenia zaległości podatkowych), ale w możliwości negatywnego dla podatnika rozstrzygnięcia nawet w sytuacji ich istnienia (wyr. WSA w Białymstoku z 5.3.2014 r., I SA/Bk 530/13, Legalis).

#### Orzecznictwo

W braku zaistnienia ustawowych przesłanek (w tym wypadku: uzasadnionego interesu podatnika lub interesu publicznego) przyznanie ulgi nie jest możliwe. Natomiast jeżeli przesłanki zostaną zrealizowane, organ administracji publicznej ma prawo, ale nie obowiązek, przyznania ulgi. Rozstrzygnięcie organu nie może mieć jednak charakteru dowolnego, lecz musi być wynikiem wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, wszechstronnego zebrania oraz rozpatrzenia w sposób wyczerpujący materiału dowodowego (wyr. WSA w Krakowie z 9.1.2017 r., I SA/Kr 1316/16, Legalis).

## 2. Ważny interes podatnika i interes publiczny

Ustawodawca w art. 67a OrdPU wskazał, że udzielenie jednej z trzech wskazanych w nim form preferencji w zapłacie zobowiązań może nastąpić, co do zasady, jedynie w takich przypadkach, w których organ stwierdzi zaistnienie minimum jednej z dwóch przesłanek, czyli ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego (choć i to nie gwarantuje podatnikowi wydania pozytywnego dla niego rozstrzygnięcia z uwagi na przedstawioną powyżej zasadę działania przez organ w ramach tzw. uznania).

Obydwie przesłanki to tzw. pojęcia niedookreślone – co oznacza, że nie zostały przez ustawodawcę gdziekolwiek zdefiniowane.

W rozumieniu potocznym można podjąć próbę ich zdefiniowania przez wskazanie, że **ważny interes podatnika** to taka sytuacja (stan faktyczny), związana z nim samym, która:

- 1) wystąpiła niezależnie od jego woli, zamiaru czy działania,
- 2) może mieć negatywny wpływ na sytuację materialno-bytową podatnika, jeżeli będzie on musiał zapłacić kwotę zobowiązania podatkowego w ustawowym terminie,
- 3) zmusza podatnika do wyboru między przeznaczeniem wydatkowanych środków finansowych (np. wybór między zapłatą zobowiązania podatkowego a zaspokojeniem bieżących potrzeb związanych z codziennym życiem nie tylko samego podatnika, lecz również członków jego rodziny).

**Interes publiczny** to taki stan, w którym organ podatkowy w pierwszej kolejności powinien ustalić ewentualną potrzebę udzielenia preferencji z punktu widzenia potrzeb ogółu społeczności lokalnej, respektowania przez organ takich zasad i wartości, jak sprawiedliwość społeczna czy równość wszystkich wobec prawa.

W związku z niedookreślonym charakterem wskazanych przesłanek organy podatkowe w podejmowanych przez siebie rozstrzygnięciach powinny w głównej mierze przyjmować ich znaczenie wynikające z działalności sądów administracyjnych, które podjęły próbę ich określenia czy nawet zdefiniowania.

#### Orzecznictwo

---

Kwestie udzielania ulg podatkowych należy rozpatrywać nie tylko w kontekście aktualnej sytuacji życiowej, konkretnego dochodu, którym podatnik dysponuje, lecz także w kontekście zaistnienia okoliczności nadzwyczajnych, wyjątkowych, na które podatnik nie miał wpływu, a które mogły mu uniemożliwić uregulowanie zobowiązania podatkowego, a tym samym doprowadzić do powstania zaległości (wyr. WSA w Bydgoszczy z 22.8.2017 r., I SA/Bd 470/17, Legalis).

---

#### Orzecznictwo

---

Oczekiwanie strony wnoszącej o przyznanie preferencji w spłacie należności podatkowych nie mogą wykraczać poza granice pozwalające pogodzić interes indywidualny z interesem publicznym. Przyznanie preferencji podatkowej podatnikowi niespełniającemu przesłanek art. 67a § 1 pkt 3 OrdPU spowodowałoby naruszenie konstytucyjnej zasady równości podatkowej i przerzucenie ciężarów daninowych na inne podmioty. Z treści tego przepisu wynika, iż ocena ważnego interesu podatnika i interesu publicznego nie może być dokonywana w sposób subiektywny. O istnieniu ważnego interesu podatnika decydują kryteria zobiektywizowane, które są zgodne z powszechnie aprobowaną hierarchią wartości (wyr. WSA w Bydgoszczy z 11.3.2015 r., I SA/Bd 1311/14, Legalis).

---

#### Orzecznictwo

---

O istnieniu „ważnego interesu podatnika” decydują zobiektywizowane kryteria, na podstawie których organ podatkowy rozstrzyga o umorzeniu bądź nieumorzeniu zaległości podatkowych. Interesu tego nie można jednak utożsamiać z subiektywnym przekonaniem podatnika o potrzebie umorzenia zaległości podatkowych. Z kolei przy wykładni „interesu publicznego” należy uwzględnić respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bez-

pieczeństwo, zaufanie do organów władzy publicznej (wyr. WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 10.8.2017 r., I SA/Go 171/17, Legalis).

---

### Orzecznictwo

Ustalenie kwestii istnienia przesłanki „interesu publicznego” wiąże się z koniecznością ważenia relacji w dwóch płaszczyznach: jedną płaszczyznę tworzy zasada, jaką jest terminowe płacenie podatków w pełnej wysokości, drugą – wyjątek od zasady, polegający na zastosowaniu indywidualnej ulgi podatkowej. Organ w danym przypadku powinien ustalić, co jest korzystniejsze z punktu widzenia interesu publicznego (dochodzenie należności czy też zastosowanie ulgi). Sytuacja, w której spłata zaległości spowoduje konieczność sięgania przez podatnika do środków pomocy państwa (korzystanie z pomocy społecznej), gdyż nie będzie on w stanie zaspokajać swoich potrzeb materialnych, nie jest zgodna z interesem tego obywatela, jednocześnie nie jest zgodna również z interesem publicznym. Ochrona interesu publicznego to nie tylko dbałość o priorytetowe regulowanie należności na rzecz Skarbu Państwa, lecz również minimalizowanie wydatków z budżetu państwa, pojawiających się w następstwie konieczności uregulowania przez zobowiązanego należności podatkowych (wyr. WSA w Rzeszowie z 8.8.2017 r., I SA/Rz 245/17, Legalis).

---

Oczywiście nie sposób wymienić wszystkich lub nawet większości orzeczeń, lecz chcąc pokazać te najtrafniej definiujące ustawowe przesłanki ważnego interesu podatnika i interesu publicznego, można by wskazać jeszcze kilka rozstrzygnięć sądów administracyjnych.

### Orzecznictwo

Kryterium ważnego interesu podatnika wymaga wykazania konkretnych okoliczności, które są wyjątkowe, niezależne od woli oraz sposobu postępowania podatnika i jednocześnie uniemożliwiają mu wywiązanie się z ciężących na nim obowiązków względem Skarbu Państwa. O istnieniu ważnego interesu podatnika nie decyduje subiektywne przekonanie podatnika, lecz decydować powinny kryteria zobiektywizowane, zgodne z powszechnie aprobowaną hierarchią wartości, w której wysoką rangę mają zdrowie i życie, a także możliwości zarobkowe w celu zdobycia środków utrzymania dla siebie i rodziny. Ważny interes podatnika należy rozumieć jako względy, które mogłyby zachwiać podstawami egzystencji podatnika. Trudna sytuacja majątkowa może być uznana za ważny interes podatnika, jednakże nie może być mowy o automatyzmie, który powodowałby, że każda trudna sytuacja materialna skutkowałaby zawsze udzieleniem wnioskowanej ulgi. Ważny interes podatnika musi charakteryzować się nieprzewidywalnością i niezależnością od sposobu postępowania podatnika (wyr. WSA w Łodzi z 4.8.2017 r., I SA/Łd 396/17, Legalis).

---

### Orzecznictwo

Jakkolwiek w interesie publicznym leży, by wszyscy zobowiązani wywiązywali się z zapłaty należności stanowiących dochód państwa (gminy), to interes publiczny należy rozumieć nie tylko jako potrzebę zapewnienia maksymalnych środków po stronie dochodów w budżecie państwa, ale też jako ograniczanie jego ewentualnych wydatków, np. na zasiłki dla bezrobotnych czy pomoc społeczną (wyr. WSA w Gliwicach z 27.1.2015 r., I SA/Gl 664/14, Legalis).

---

### Orzecznictwo

Podatnik prowadzący działalność gospodarczą musi liczyć się z możliwością zmiany sytuacji gospodarczej na rynku. Ogólna sytuacja ekonomiczna kraju oraz kryteria i warunki udzielania kredytów przez banki nie mają przymiotu nadzwyczajnych, ale są typowymi zjawiskami gospodarczymi,

konsekwencje których nie powinny być przenoszone na budżet państwa. Przedsiębiorca odpowiedzialny jest również za podejmowane przez siebie decyzje ekonomiczne dotyczące swojej firmy. Nawet w sytuacji, gdy podatnik wykaże, że ma ważny interes w uzyskaniu ulg podatkowych, to organy podatkowe przy podejmowaniu decyzji muszą również brać pod uwagę interes ogólnospołeczny, w którym leży zapewnienie dopływu należności podatkowych do budżetu (wyr. WSA w Krakowie z 3.7.2012 r., I SA/Kr 675/12, Legalis).

---

#### Orzecznictwo

W postępowaniu w przedmiocie ulg podatkowych należy mieć na uwadze nie tylko aktualną sytuację podatnika, ale również przyczyny, które doprowadziły do powstania należności podatkowych, które nieuregulowane w terminie przekształciły się w zaległość podatkową (wyr. NSA z 1.9.2015 r., I FSK 43/14, Legalis).

---

#### Orzecznictwo

Przesłanka „ważnego interesu publicznego” odnosi się do dyrektywy 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, korektę błędnych decyzji, a także sytuację, gdy zapłata zobowiązania podatkowego spowoduje konieczność sięgania przez podatnika do środków pomocy państwa. Organ, rozpatrując sprawę, za każdym razem powinien również ustalić, co jest korzystniejsze z punktu widzenia interesu publicznego – dochodzenie należności czy też zastosowanie ulgi (wyr. WSA w Szczecinie z 25.5.2017 r., I SA/Sz 1063/16, niepubl.).

---

Jak wynika ze wskazanych powyżej przykładowych wyroków, w obrocie prawnym nie funkcjonują definicje pojęć ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, które w zupełny i tym samym wyczerpujący sposób uwzględniałyby wszelkie okoliczności związane z wystąpieniem ewentualnej podstawy do udzielenia ulgi.

Dlatego właśnie konieczne jest uwzględnianie w wydawanych decyzjach treści orzeczeń sądów administracyjnych jako źródeł wskazujących, jak organy podatkowe powinny postrzegać każdą z przesłanek, oczywiście z uwzględnieniem indywidualnych okoliczności, występujących w poszczególnych sprawach.

Chcąc podsumować kwestię dotyczącą przekładania przez organy podatkowe znaczenia wskazanych przesłanek na treści podejmowanych rozstrzygnięć – można wskazać, że udzielenie preferencji podatkowej, z uwzględnieniem znaczenia ustawowych przesłanek, zdefiniowanych w orzecznictwie sądów administracyjnych (tu na przykładzie wskazanych orzeczeń) – powinno następować z uwzględnieniem poniższych wytycznych.

1. Podjęta przez organ podatkowy decyzja powinna zostać wydana nie na podstawie wyrażonego we wniosku subiektywnego stanowiska podatnika, lecz na podstawie obiektywnych kryteriów – tj. na podstawie stanu faktycznego potwierdzonego zebraniem materiałem dowodowym (co i tak nie powinno stanowić jakiegokolwiek gwarancji dla podatnika w zakresie uzyskania wnioskowanej preferencji, gdyż z uwagi na uznanie administracyjne organ – pomimo wystąpienia minimum jednej z dwóch przesłanek – i tak nie jest zobowiązany do pozytywnego dla podatnika rozpatrzenia jego wniosku).

2. Przesłanka interesu publicznego powinna być przez organy podatkowe rozumiana w ten sposób, że – z jednej strony – w interesie gminy jest zapewnienie wpływu docho-

dów do budżetu, a z drugiej strony – również w interesie podmiotu publicznego leży minimalizacja wydatków ponoszonych z tego budżetu, na co wskazały w wyrokach Wojewódzkie Sądy Administracyjne: w Gliwicach w wyroku z 6.9.2017 r. (I SA/GI 544/17, Legalis) i w Rzeszowie w wyroku z 8.8.2017 r. (I SA/Rz 245/17, Legalis).

Pod szczególną rozważę organów podatkowych powinny trafiać przypadki, w których pracodawcy występujący o preferencję deklarują, że w wypadku jej nieotrzymania będą musieli zwolnić pracowników, którzy następnie zwrócą się o pomoc do opieki społecznej.

**3.** Podstawą dla organu podatkowego do podjęcia pozytywnej dla podatnika decyzji powinny być w głównej mierze:

- 1) okoliczności mające wpływ na fakt wystąpienia przez podatnika z wnioskiem o udzielenie preferencji – tj. takie, które mają nadzwyczajny, wyjątkowy charakter a sam podatnik nie miał wpływu swoim postępowaniem na ich wystąpienie; nie może to być jednak jedyna przesłanka – równie ważne jest
- 2) ustalenie przez organ faktycznej sytuacji ekonomicznej podatnika poprzez zestawienie uzyskiwanych przez niego dochodów z ponoszonymi wydatkami.

Na konieczność uwzględnienia dwóch powyższych kwestii zwrócił uwagę Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 19.7.2017 r. (I SA/Po 150/17, Legalis).

**4.** W przypadku udzielania preferencji polegającej na odroczeniu terminu zapłaty lub rozłożeniu zapłaty kwoty zobowiązania (bieżącego lub zaległego) na raty – organ podatkowy powinien mieć w głównej mierze na uwadze „efektywne realizowanie zobowiązania” przez podatnika, dlatego – wydając pozytywną dla podatnika decyzję – organ ustala jego zdolności płatnicze na ten właśnie dzień.

Z uwagi na powyższe sytuacja ekonomiczna ustalona na dzień wydawania decyzji powinna być na tyle klarowna w okresie, na jaki udzielono preferencji, żeby ryzyko braku zapłaty w przyszłości ograniczyć do minimum lub nawet wyeliminować. Taką konieczność zarekomendował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 6.9.2017 r. (III SA/Wa 3056/16, Legalis).

**5.** W określonej sytuacji – tj. kiedy podatnik posiada jedno źródło dochodu (przykładowo środki wypłacane przez opiekę społeczną i dodatkowo z tego samego źródła pobiera pomoc w innej formie niż środki finansowe, np. dodatek mieszkaniowy, obiady w szkole dla dzieci czy artykuły żywnościowe), a koszty związane z zaspokajaniem bieżących potrzeb związanych z codziennym życiem są wyższe niż przedmiotowe źródło pozyskiwania środków finansowych – organ podatkowy, odmawiając udzielenia ulgi (i mając wiedzę o realnym braku możliwości zapłaty zobowiązania), nie powinien na tym poprzestać, tylko w wydanym rozstrzygnięciu powinien uwzględnić ten fakt i wskazać inny sposób rozwiązania kwestii braku zapłaty zobowiązania.

Mógłby np. w sytuacji, gdy odmówi umorzenia zaległości podatkowych, w uzasadnieniu decyzji zwrócić uwagę podatnika na to, że istnieją jeszcze inne formy pomocy w zapłacie zobowiązań podatkowych (odroczenie terminu zapłaty, rozłożenie zapłaty na raty).

Jeżeli podatnik wniósłby kolejne podanie i skorzystałby z sugestii organu podatkowego, wówczas termin, na jaki odroczone zapłatę lub wysokość rat, powinny być dopasowane do jego faktycznych możliwości płatniczych. Na zasadność takiego postępowania

przez organ podatkowy wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z 27.9.2017 r. (I SA/Ol 317/17, Legalis).

**6.** Rozpatrując zasadność argumentów przedstawionych przez podatnika w złożonym podaniu, organ podatkowy powinien w wydanym rozstrzygnięciu zakomunikować podatnikowi, że realizacja obowiązku polegającego na zapłacie kwot zobowiązań podatkowych ma pierwszeństwo przed innymi wydatkami ponoszonymi przez podatnika (np. na spłatę komercyjnych kredytów, remont, zakup nowych maszyn i urządzeń na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej itp.).

Dlatego organ nie powinien uwzględniać w wydawanej decyzji podawanych przez podatnika tego rodzaju okoliczności i tym samym nie uwzględniać takich informacji jako wpływających na sytuację ekonomiczną podatnika. Wskazana hierarchia „ważności” wydatków została również potwierdzona w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6.6.2017 r. (II FSK 1399/15, Legalis) i 4.8.2017 r. (II FSK 1915/15, Legalis).

**7.** W sytuacji gdy o udzielenie preferencji ubiega się przedsiębiorca używane argumenty – takie jak brak zamówień czy klientów w danym i trudnym dla firmy okresie, zastój w danej branży czy też zła sytuacja finansowa jako następstwo nietrafionych decyzji podjętych przez podatnika – nie powinny zostać uwzględnione, gdyż (w przeciwieństwie do twierdzeń podatnika) nie spełniają przesłanki jego ważnego interesu, tylko w całości stanowią tzw. ryzyko gospodarcze, które w całości obciąża przedsiębiorcę i nie może być podstawą do udzielenia preferencji w zapłacie zobowiązania.

Na zasadność powyższego stanowiska wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z 29.6.2017 r. (I SA/Sz 363/17, Legalis).

**8.** Gdyby w większości gmin przeanalizować rejestry wydanych decyzji w zakresie udzielanych preferencji, mogłoby się okazać, że w każdej z tych gmin jest określona grupa podmiotów, które systematycznie (czasami więcej niż raz w danym roku) zwracają się do organu podatkowego o pomoc w zapłacie kwot zobowiązań podatkowych i w tych podaniach zmienia się jedynie data, a nie argumentacja.

Decyzje wydawane dla takich podatników powinny być szczególnie wnikliwie uzasadnione, a organ powinien przeanalizować zasadność ich wydania – żeby uniknąć sytuacji, w której wydawane decyzje (zwłaszcza w zakresie umorzeń) staną się dla określonej grupy podatników sposobem pokrywania wydatków poprzez zwalnianie ich z obowiązku zapłaty ustalonych na dany rok kwot zobowiązań podatkowych (zob. wyr. NSA z 21.6.2017 r., II FSK 634/17, Legalis).

**9.** Niezależnie od wskazanej przez podatnika argumentacji (uzasadnienia wniesionego podania) – tj. nawet jeśli w oderwaniu od sytuacji ekonomiczno-finansowej podatnik wskaże inne argumenty wyczerpujące znamiona jednej z dwóch ustawowych przesłanek – organ podatkowy przed podjęciem decyzji powinien w trakcie prowadzonego postępowania podjąć działania zmierzające do ustalenia sytuacji ekonomicznej (materialnej) podatnika jako podstawy wydanego rozstrzygnięcia. Na taką konieczność wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 16.5.2017 r. (I SA/Po 1281/16, Legalis).



### 3. Współdziałanie gminnego organu podatkowego z naczelnikiem urzędu skarbowego

W art. 4 ust. 1 pkt 1 DochSamTerytU ustawodawca wskazał, że źródłem dochodów własnych gmin, oprócz tzw. podatków lokalnych wpłacanych bezpośrednio na konto gminy, są również inne podatki, które w całości zasilają gminne budżety. Są one pobierane przez inny niż gminny organ podatkowy. Mowa tu o podatkach:

- 1) dochodowym od osób fizycznych, a opłacanym w formie karty podatkowej,
- 2) od spadków i darowizn,
- 3) od czynności cywilnoprawnych.

Podatnicy zobowiązani do ich zapłaty również mogą wnioskować o udzielenie preferencji w ich zapłacie. Wniosek w tej sprawie powinien być kierowany nie do gminnego organu podatkowego, lecz do tego organu, który je pobiera, czyli do właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

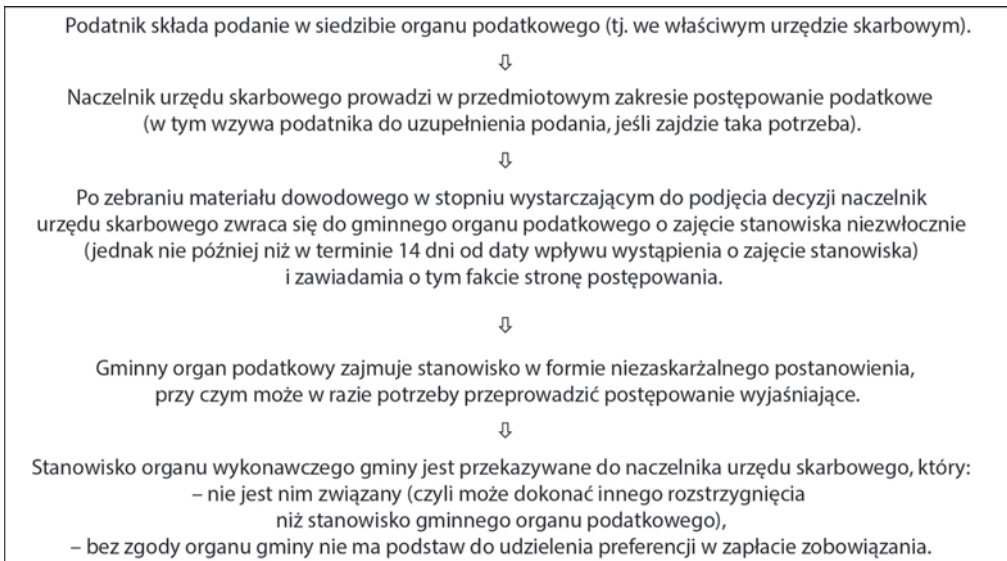
Mamy więc do czynienia z sytuacją, w której o wysokości dochodów zasilających gminny budżet decyduje inny niż gminny organ podatkowy.

Z uwagi na przeznaczenie dochodów uzyskiwanych z tego tytułu podjęcie przez naczelnika urzędu skarbowego decyzji przyznającej preferencje w zapłacie kwot zobowiązań podatkowych może nastąpić jedynie w takich przypadkach, w których gminny organ podatkowy wyda w tej sprawie zgodę w formie postanowienia. Na to postanowienie nie przysługuje zażalenie, zgodnie z art. 18 ust. 3 DochSamTerytU (jako realizacja dyspozycji art. 209 § 5 OrdPU, zgodnie z którym na postanowienie wydane przez gminny organ podatkowy jako formę współdziałania z naczelnikiem urzędu skarbowego przysługuje zażalenie, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej).

Należy zwrócić uwagę na to, że jeśli nawet gminny organ podatkowy wyrazi zgodę na udzielenie preferencji, to nie jest ona wiążąca dla naczelnika urzędu skarbowego i tym samym brak takiej zgody uniemożliwia przyznanie preferencji w zapłacie zobowiązania podatkowego.

Na zależność między decyzją wydaną przez naczelnika urzędu skarbowego a postanowieniem wydanym przez gminny organ podatkowy zwróciły uwagę Wojewódzkie Sądy Administracyjne: w Opolu w wyroku z 13.9.2017 r. (I SA/Op 207/17, Legalis) oraz w Gdańsku w wyroku z 11.10.2016 r. (I SA/Gd 604/16, Legalis).

## Tryb współdziałania organów podatkowych



## 4. Decyzja jako forma wydanego rozstrzygnięcia sprawy

Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w przedmiocie udzielenia preferencji w zapłacie kwoty zobowiązania podatkowego gminny organ podatkowy zakańcza daną sprawę przez wydanie rozstrzygnięcia w formie decyzji.

Poniżej znajduje się omówienie obligatoryjnych elementów wydanego w tej właśnie formie rozstrzygnięcia, które ustawodawca wyliczył w art. 210 OrdPU.

### 4.1. Oznaczenie organu podatkowego

Od 2002 r. organem podatkowym jest organ wykonawczy gminy (wójt, burmistrz, prezydent miasta) w pierwszej instancji oraz samorządowe kolegium odwoławcze jako organ nadrzędny.

### 4.2. Data wydania decyzji

Należy sprecyzować, że data zakończenia postępowania podatkowego w pierwszej instancji, stanowiąca jednocześnie datę wydania rozstrzygnięcia w formie decyzji, nie jest datą wywołującą dla adresata określone skutki prawne (np. termin na wniesienie odwołania). Dopiero skuteczne doręczenie decyzji jej adresatowi (potwierdzone wskazaniem daty i podpisu na zwrotnym potwierdzeniu odbioru) oznacza, że może on zapoznać się z jej treścią i w razie potrzeby skorzystać z trybu zweryfikowania zasadności wydanego rozstrzygnięcia.

Samo pojęcie wydania decyzji można w potocznym znaczeniu sprowadzić do sytuacji, gdy decyzja jest podpisana przez upoważnioną do tego osobę i przekazana określönemu podmiotowi w celu jej doręczenia.

#### **Orzecznictwo**

Data wydania decyzji nie jest równoznaczna z momentem, od którego decyzja wywiera skutki prawne. Data wydania decyzji to zgodnie z art. 210 § 1 pkt 2 OrdPU jeden z elementów decyzji podatkowej. Przesądza ona o dacie jej sporządzenia i podpisania. Nie przesądza jednak o wejściu decyzji do obrotu prawnego, bo o tym decyduje data jej doręczenia (art. 212 OrdPU). Dopiero od tego momentu wywiera ona skutki prawne. Do chwili doręczenia decyzja może być zmieniona bez konieczności wdrożenia procedur prawnych dotyczących jej zmiany lub uchylecia (wyr. WSA w Gliwicach z 2.8.2017 r., I SA/GI 335/17, Legalis).

---

Kwestia ta jest ważna dlatego, że ustawodawca w art. 212 OrdPU wprowadził zasadę, zgodnie z którą organ podatkowy wydający decyzję jest nią związany od chwili doręczenia, a nie wydania, które z kolei będzie ważne przy udzielaniu preferencji w zapłacie kwot zobowiązań podatkowych z urzędu.

### **4.3. Oznaczenie strony**

Oznaczenie strony sprowadza się do podania danych osobowych (imienia i nazwiska) oraz adresu podatnika, który wnioskował do organu podatkowego o udzielenie preferencji w zapłacie kwoty zobowiązania podatkowego.

### **4.4. Powołanie podstawy prawnej**

Powołanie podstawy prawnej to nic innego, jak wskazanie konkretnych przepisów prawa, które były podstawą do wydania przez organ podatkowy rozstrzygnięcia w danej sprawie.

W zakresie decyzji przyznających preferencje w zapłacie kwot zobowiązań podatkowych będą to zarówno przepisy o charakterze procesowym, takie jak art. 207 i art. 210 OrdPU, jak i przepisy o materialnym charakterze (np. art. 67a § 1 pkt 3 w związku z art. 51 § 1 OrdPU jako wskazanie formalnej podstawy do umarzania kwot zaległości podatkowych).

### **4.5. Rozstrzygnięcie**

Rozstrzygnięcie jest jednym z dwóch najważniejszych elementów decyzji, który w jednym lub kilku zdaniach stanowi o treści praw lub obowiązków podatnika.

Z uwagi na swoją istotę używane przy jego formułowaniu zwroty i pojęcia powinny być jasne i precyzyjne (co tym samym oznacza, że organ powinien w tym elemencie decyzji unikać używania wyrazów wieloznacznych, niezrozumiałych lub zdań wielokrotnie złożonych).

Istotność tego elementu decyzji wynika z tego, że jeśli organ ustali w postępowaniu podatkowym taki stan faktyczny, który będzie podstawą do wydania rozstrzygnięcia, to

właśnie w tym elemencie decyzji organ wskaże, jakie skutki prawne dla podatnika będą wynikały z ustalonego stanu faktycznego w trakcie przeprowadzonego postępowania.

## 4.6. Uzasadnienie faktyczne i prawne

To drugi z najważniejszych elementów decyzji (poza rozstrzygnięciem), gdyż to właśnie w nim organ wyjaśnia, dlaczego w danej sprawie zajął określone stanowisko, z jednoczesnym wskazaniem nie tylko treści przepisów prawa, które znalazły zastosowanie w danej sprawie, lecz również ich odniesieniem do ustalonego w sprawie przez organ stanu faktycznego jako podstawy wydanej decyzji.

Ponadto częścią uzasadnienia faktycznego jest niewątpliwie ustosunkowanie się przez organ podatkowy do tych dowodów i okoliczności, które okazały się niewiarygodne dla organu, z jednoczesnym wskazaniem powodów zajęcia wobec nich danego stanowiska.

Ten element decyzji był przedmiotem rozstrzygnięć wydawanych przez sądy administracyjne, w celu dokładnego wyjaśnienia jego znaczenia.

### Orzecznictwo

Uzasadnienie faktyczne i prawne jest jednym z niezbędnych elementów decyzji. Proces rozumowania organu, wnioski dotyczące oceny dowodów oraz argumenty przemawiające za przyjęciem określonej opinii, wskazywanie, że podniesione przez stronę argumenty zostały wzięte pod uwagę lub też nie zostały, powinny znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji, tak by adresat, jak również sąd dokonujący kontroli legalności aktu, miał możliwość zapoznania się nie tylko ze stwierdzeniem organu, ale także z analizą, jaką organ przeprowadził w stosunku do każdego z dowodów i przyczyn, dla których niektóre dowody zostały uznane za wiarygodne, a innym odmówiono wiarygodności. Niezbędne jest też wykazanie, jakie znaczenie dla potrzeb rozstrzyganej sprawy mają dowody wskazane przez organ w uzasadnieniu decyzji (wyr. WSA we Wrocławiu z 3.8.2017 r., I SA/Wr 1554/16, Legalis).

---

### Orzecznictwo

Uzasadnienie faktyczne powinno być spójne i logiczne, tak by z jego treści w sposób niebudzący wątpliwości wynikał ustalony przez organ podatkowy stan faktyczny, stanowiący podstawę rozstrzygnięcia podatkowego (wyr. WSA w Poznaniu z 28.6.2017 r., I SA/Po 122/17, Legalis).

---

### Orzecznictwo

W przypadku decyzji wydawanych w ramach uznania administracyjnego szczególnie ważne jest prawidłowe i zgodne z wymogami określonymi w art. 210 § 1 i § 4 OrdPU uzasadnienie decyzji (wyr. WSA w Poznaniu z 28.6.2017 r., I SA/Po 1731/16, Legalis).

---

### Orzecznictwo

Uzasadnienie decyzji ma na celu wykazanie prawidłowości procesu myślowego, który doprowadził do ustalenia treści rozstrzygnięcia. Motywy decyzji powinny odzwierciedlać rację decyzyjną i wyjaśnić tok rozumowań prowadzących do zastosowania konkretnego przepisu prawa materialnego do rzeczywistej sytuacji faktycznej. Powinny być one tak ujęte, aby strona mogła zrozumieć i w miarę

możliwości zaakceptować zasadność przesłanek faktycznych i prawnych, którymi kierował się organ przy załatwianiu sprawy (wyr. WSA w Szczecinie z 21.6.2017 r., I SA/Sz 188/17, niepubl.).

---

#### Orzecznictwo

Niewskazanie bądź ogólnikowe wskazanie konkretnego przepisu prawa materialnego nie oznacza wydania decyzji bez podstawy prawnej. W takim bowiem przypadku podstawa prawna realnie istnieje, lecz nie ma o niej prawidłowej informacji w decyzji administracyjnej. W tej sytuacji można mówić jedynie o uchybieniu formy aktu administracyjnego z racji naruszenia art. 210 OrdPU, ale nie można mówić o braku podstawy prawnej do wydania tego aktu stanowiącego podstawę do stwierdzenia jego nieważności. Istotne jest bowiem rzeczywiste istnienie wspomnianej podstawy prawnej, a nie jej wymienienie w sentencji lub uzasadnieniu decyzji (wyr. WSA w Białymstoku z 26.4.2017 r., I SA/Bk 69/17, Legalis).

---

W art. 210 § 5 OrdPU ustawodawca przewidział możliwość odstąpienia przez organ od wskazania w treści decyzji jej uzasadnienia, jeśli w wydanym rozstrzygnięciu organ w całości uwzględnił żądanie strony, przy czym nie dotyczy to m.in. tych decyzji, w których organ udzielił pomocy w zapłacie kwoty zobowiązania podatkowego.

### 4.7. Pouczenie o trybie odwoławczym

Ten element decyzji zostanie omówiony w rozdziale VIII. W tym miejscu tylko wspomnę, że organ podatkowy ma obowiązek pouczyć podatnika, do którego organu skierować odwołanie i w jakim terminie.

### 4.8. Podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego

Jest to element decyzji, dzięki któremu (o ile nie podpisuje się sam organ podatkowy) ustawodawca umożliwił weryfikację posiadanego przez pracownika organu uprawnienia do wydawania w imieniu/z upoważnienia organu takich właśnie rozstrzygnięć w formie decyzji.

Wydanie i następnie doręczenie decyzji bez podpisu oznaczałoby, że wydane rozstrzygnięcie nie stanowi decyzji w rozumieniu przepisów OrdPU i tym samym nie może stanowić przewidzianej w przepisach prawa formy rozstrzygnięcia w postaci decyzji wydawanej przez organy podatkowe w tego typu, jak również innych sprawach.

W zakresie przedmiotowego elementu decyzji ustawodawca nie odnosi się do kwestii stopnia czytelności podpisu. Oznacza to, że dopuszczalny jest zarówno podpis czytelny ze wskazaniem imienia i nazwiska, jak również podpis nieczytelny (czyli tzw. parafka, złożony na pieczętce wskazującej zajmowane stanowisko oraz imię i nazwisko).

Wątpliwość może powstać w przypadku używania pieczętki z odwzorowanym podpisem (tzw. facsimile).

W celu rozstrzygnięcia tej wątpliwości należy przywołać orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie.

### Orzecznictwo

Pojęcie podpisu mieści w sobie jedynie własnoręczne umieszczenie brzmienia nazwiska. Przy podpisie chodzi bowiem o zadokumentowanie nie tylko brzmienia nazwiska, lecz także charakteru pisma, by w ten sposób ułatwić orientację w rozpoznaniu osoby. Gdyby do podpisu nie było potrzebne własnoręczne umieszczenie nazwiska, ustawodawca użyłby zamiast wyrażenia „podpis” zwrotu „umieszczenie brzmienia nazwiska wystawcy” (wyr. WSA w Poznaniu z 25.3.2010 r., I SA/Po 178/10, Legalis).

---

### Orzecznictwo

Zarówno podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, jak i kwalifikowany podpis elektroniczny, jeżeli decyzja została wydana w formie dokumentu elektronicznego, jest elementem konstytutywnym decyzji, gdyż do momentu podpisania przez osobę upoważnioną decyzja jest co najwyżej tylko projektem aktu. Istota podpisu wyraża się w utożsamieniu się organu administracji z treścią decyzji. Podpis służy też do zidentyfikowania osoby, która działa w imieniu organu, co umożliwia weryfikację uprawnień danej osoby do wydawania decyzji. Brak podpisu lub niemożność zidentyfikowania osoby, która podpisała decyzję, stanowi istotną wadę decyzji, z powodu której zachodzi konieczność wyeliminowania takiej decyzji z obrotu prawnego (wyr. WSA w Gorzowie Wlkp. z 10.5.2017 r., I SA/Go 96/17, niepubl.).

---

### **Podstawa prawna:**

- art. 67a, art. 207, art. 209 § 5, art. 210 OrdPU,
- art. 4 ust. 1, art. 18 ust. 3 DochSamTerytU.

# Rozdział VIII. Weryfikacja wydanego rozstrzygnięcia w ramach trybu odwoławczego

Jedną z omówionych wcześniej ogólnych zasad postępowania podatkowego była zasada dwuinstancyjności, co sprowadza się do możliwości zanegowania przez stronę prawidłowości wydanego w jej sprawie rozstrzygnięcia przez organ podatkowy pierwszej instancji (wójta, burmistrza, prezydenta miasta) i poddania go pod ocenę organu podatkowego drugiej instancji (tzw. organu nadrzędnego), którym wobec gminnych organów podatkowych są samorządowe kolegia odwoławcze.

Jednym z elementów decyzji wydawanych przez gminne organy podatkowe jest pouczenie w zakresie możliwości wniesienia odwołania, które zawiera wskazanie:

- 1) organu podatkowego drugiej instancji (w tym jego siedziby), do którego należy wnieść odwołanie;
- 2) trybu wniesienia odwołania (tj. nie bezpośrednio do organu nadrzędnego, lecz za pośrednictwem organu, który wydał decyzję, od której podatnik wniósł odwołanie);

Co istotne, ustawodawca umożliwił organowi podatkowemu pierwszej instancji, w sytuacji gdy wpłynie odwołanie, weryfikację zajętego w decyzji stanowiska z uwagi na treść art. 226 OrdPU, który przewiduje, że jeżeli organ podatkowy pierwszej instancji uzna wniesione odwołanie w całości za zasadne – może na jego podstawie wydać decyzję, w której uchyli lub zmieni zaskarżoną decyzję, bez konieczności przesyłania odwołania do organu podatkowego drugiej instancji.

- 3) terminu na wniesienie odwołania i zdarzenia, od którego termin jest liczony, tj. od daty doręczenia decyzji jej adresatowi.

Na temat pouczenia, które powinno się znaleźć w decyzji organu, wypowiadały się sądy administracyjne.