



RADA FUNDACJI

Halina Bortnowska-Dąbrowska Marek Antoni Nowicki
Jerzy Clemniewski Teresa Romer
Janusz Grzelak Mirosław Wyrzykowski
Michał Nawrocki

ZARZĄD FUNDACJI

Prezes: Danuta Przywara
Wiceprezes: Maciej Nowicki
Sekretarz: Piotr Kładoczny
Skarbnik: Elżbieta Czyż
Członek Zarządu: Janina A. Kłosowska

Warszawa, 23 lutego 2016 r.

385/2016/KPCP/API

OPINIA PRZYJACIELA SĄDU
HELŚIŃSKIEJ FUNDACJI PRAW CZŁOWIEKA
w sprawie o umorzenie zaległości podatkowych rozpatrywanej przez
Naczelný Sąd Administracyjny

sygn. akt: II FSK 2474/15



I. UWAGI WSTĘPNE

Amicus Curiae - „opinia przyjaciela sądu” jest znaną w praktyce sądów zagranicznych, a także w kilkudziesięciu sprawach w Polsce, formą wyrażania przez organizacje pozarządowe opinii prawnej w postępowaniach sądowych, w przypadkach związanych z celami działalności danej organizacji. „Opinia przyjaciela sądu” ma na celu przedstawienie szczególnego poglądu organizacji społecznej na sprawę rozpatrywaną przed sądem, któremu taka opinia jest przedstawiana. „Opinia przyjaciela sądu” pomaga sądowi w kompleksowym rozpoznaniu sprawy, z uwzględnieniem argumentów oraz poglądów, które nie zostały przedstawione przez strony w postępowaniu.

Helsińska Fundacja Praw Człowieka (dalej: „HFPC”) podejmuje się sporządzenia „opinii przyjaciela sądu” w sprawach, w których, naszym zdaniem, wymaga tego interes społeczny. Celem opinii nie jest przedstawianie nowych dowodów lub okoliczności faktycznych wskazujących na naruszenie lub brak naruszenia prawa w konkretnej sprawie. W „opinii przyjaciela sądu” odnosimy się do ogólnych zasad ważnych z punktu widzenia przestrzegania standardów praw człowieka, gdy znajdują one zastosowanie w danym stanie faktycznym. Zadaniem „przyjaciela sądu” jest zwrócenie uwagi na różne aspekty sprawy w kontekście poszanowania prawa międzynarodowego i orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej „ETPC”) wypracowanego w oparciu o wiążącą Polskę europejską Konwencję o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności¹ (dalej: „EKPC”, „Konwencja”), które mogą pomóc sądowi w rozpoznaniu sprawy, a być może nie zostały uwzględnione na wcześniejszym etapie postępowania. Na dopuszczalność i potrzebę

¹ Konwencja z 4 listopada 1950 r. o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (Dz.U. z1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.)

korzystania z tej instytucji wskazał m.in. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z 16 stycznia 2006 r. w sprawie o sygn. akt SK 30/05².

II. INTERES HFPC I ZAKRES OPINII

HFPC jest organizacją pozarządową, której statutowym celem jest ochrona praw człowieka, w tym ich przestrzeganie przez organy władzy publicznej w Polsce. Szczególnym przedmiotem zainteresowania HFPC w ramach programu „Klinika: Prawa Człowieka a Podatki” jest praktyka stosowania przepisów prawa podatkowego. Prawo podatkowe oraz praktyka jego stosowania są analizowane przez HFPC pod kątem zgodności ze standardami demokratycznego państwa prawnego wynikającymi z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz jego zgodności ze standardami ochrony praw człowieka wynikającymi z orzecznictwa Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz z EKPC, w tym w szczególności w zakresie: prawa do sądu, prawa do skutecznego środka odwoławczego i prawa własności. Celem HFPC jest również zwrócenie uwagi na problemy związane ze stanowieniem i stosowaniem polskiego prawa podatkowego z punktu widzenia obywateli – podatników, identyfikowanie wynikających z tego problemów oraz poszukiwanie ich skutecznych rozwiązań.

Nasz głos w niniejszej sprawie podyktowany jest troską o przestrzeganie standardów ochrony praw podatników. HFPC w przedmiotowej opinii, pragnie zwrócić uwagę Wysokiego Sądu na szerszy problem stosowania przez organy administracji podatkowej instytucji umorzenia, która została uregulowana w art. 67a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³. Umorzenie zaległości lub odsetek od tych zaległości w trybie art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej jest instytucją wyjątkową, obwarowaną spełnieniem przesłanek „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”. Przy podejmowaniu decyzji w sprawie umorzenia organ podatkowy ma przywilej swobodnego uznania. Celem niniejszego pisma, jest pochylenie się nad praktycznym stosowaniem tej instytucji. Do HFPC wpływa wiele spraw dotyczących umorzenia zaległości podatkowej, w których obywatele nawet po wykazaniu spełnienia jednej lub obu przesłanek pozwalających na umorzenie, otrzymują od organu podatkowego decyzję odmawiającą umorzenia.

W niniejszym stanowisku HFPC pragnie zwrócić szczególną uwagę na następujące zagadnienia:

- 1) zasadę zaufania obywateli do stanowionego prawa i organów władzy publicznej,
- 2) prawo do dobrej administracji
- 3) granicę dyskrecjonalności organów władzy publicznej,
- 4) interpretację przesłanek zawartych w art. 67a Ordynacji podatkowej.

Wyrażamy nadzieję, że Wysoki Sąd zechce wziąć pod rozwagę przedstawioną opinię przyjaciela sądu, dzięki czemu przyczyni się ona szerszemu interesowi publicznemu, a co z tym związane, będzie sprzyjała urzeczywistnieniu standardów ochrony praw człowieka w Polsce.

² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16.01.2006 r., sygn. SK 30/05, OTK Z.U. 2006 / 1A / 2

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.

III. STAN FAKTYCZNY

1 sierpnia 2007 r. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze wszczął postępowanie podatkowe wobec Marka [REDAKTOWANE] w sprawie określenia wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2002. Do postępowania zostały dołączone dowody zgromadzone w trakcie kontroli Towarzystwa Finansowo-Leasingowego S.A. (wówczas) z siedzibą w Zielonej Górze. Marek [REDAKTOWANE] jest akcjonariuszem powyższej spółki od początku jej działalności. W sierpniu oraz wrześniu 2002 r. otrzymał on od niej kwotę w wysokości 2,9 mln zł. Przedmiotem sporu w sprawie, na etapie postępowania podatkowego, była przede wszystkim ocena o charakterze faktycznym – tzn. czy kwoty te stanowią dywidendy czy odsetki od dywidend.

W pierwszym wyroku wydanym w sprawie, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim (dalej „WSA”) uchylił decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z 28 sierpnia 2008 r. nie przesądzając jednocześnie o charakterze otrzymanej przez podatnika kwoty⁴. Od tego wyroku Dyrektor Izby Skarbowej w Zielonej Górze złożył skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej „NSA”), w wyniku której został uchylony wyżej wymieniony wyrok⁵. Z treści uzasadnienia wyroku wynika, że sporna kwota została zakwalifikowana przez NSA jako odsetki od dywidend.

W wyniku wniesionej kasacji, WSA, dokonawszy ponownego rozpoznania sprawy, oddalił skargę Marka [REDAKTOWANE] wyrokiem z 17 listopada 2010 r.⁶. Od tego rozstrzygnięcia podatnik złożył skargę kasacyjną podnosząc zarzuty nieprawidłowego uznania przez WSA swojego związania ocenami prawnymi wyrażonymi w wyroku NSA na podstawie art. 190 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych⁷. Zdaniem skarżącego, wypowiedź NSA nie miała charakteru wiążącej wykładni prawa, lecz przyjęła jedynie formę zajęcia stanowiska wobec faktów. Podatnik podnosił również nieprawidłowe zastosowanie niektórych przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁸, w zakresie, w jakim przyjęto, że odsetki od nieterminowej wypłaty dywidendy podlegają opodatkowaniu jako tzw. inne źródła przychodów, a nie jako dochody w zyskach osób prawnych. Skarga ta została oddalona przez NSA wyrokiem z 11 października 2012 r.⁹

Naczelnny Sąd Administracyjny nie dokonał merytorycznej oceny żadnego z zarzutów skargi kasacyjnej uznając swoje związanie pierwszym wyrokiem wydanym w przedmiotowej sprawie. W ocenie skarżącego, który wniósł o stwierdzenie niezgodności z prawem wyroku NSA z 11 października 2012 r., rozstrzygnięcie takie pozbawiło go prawa do sądu, co mogło stanowić naruszenie art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka¹⁰.

⁴ Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 3 lutego 2009 r., I SA/Go 842/08.

⁵ Wyrok NSA z 6 października 2010 r., II FSK 717/09.

⁶ Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 17 listopada 2010 r., I SA/Go 1042/10.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 1647 ze zm.

⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.

⁹ Wyrok NSA z 11 października 2012 r., II FSK 1684/11.

¹⁰ Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności z dnia 4 listopada 1950 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.)

W podnoszonej kwestii pozbawienia prawa do sądu Helsińska Fundacja Praw Człowieka (dalej „HFPC”) złożyła opinię przyjaciela sądu (*amicus curiae*), w której wskazywała między innymi na przekroczenie przez NSA granic skargi kasacyjnej, w wyniku czego skarżący został pozbawiony prawa do obrony. Oddalając skargę o stwierdzenie niezgodności z prawem wyroku, NSA nie zajął jednoznacznego stanowiska odnośnie przekroczenia w poprzednim wyroku granic skargi¹¹. Sąd uznał bowiem, że niezależnie od zasadności zarzutów Marka ████████, nie istnieje prawna możliwość uwzględnienia skargi, ponieważ w sprawie przy wydawaniu poprzednich wyroków przez NSA nie stosowano prawa Unii Europejskiej.

IV. ZAUFANIE DO ORGANÓW WŁADZY PUBLICZNEJ I ZASADA PRAWDY OBIEKTYWNEJ

Zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej, która została wyrażona w art. 122 Ordynacji podatkowej organy podatkowe mają obowiązek podejmowania w toku postępowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Przepis ten nakłada na podlegające mu podmioty obowiązek dokładnego zbadania wszystkich okoliczności sprawy. Organ podatkowy powinien dążyć do wyjaśnienia prawdy, czego podstawą jest zgromadzenie odpowiedniego materiału dowodowego i jego ocena. Jest to dyrektywa skierowana do organów podatkowych, rozwinięta szeroko w szczególności w przepisach o postępowaniu dowodowym (por. art. 180–200 Ordynacja podatkowej). Realizacja tej zasady wiąże się ściśle z zasadą praworządności. Praworzędne postępowanie dowodowe, zgodne z przepisami proceduralnymi i celem, jaki wyznacza prawo materialne, jest bowiem sposobem osiągnięcia prawdy obiektywnej. Jak orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z 12 kwietnia 2006 r. „ustalenia oparte na niekompletnym materiale dowodowym należy uznać za dowolne, a w konsekwencji za sprzeczne z zasadą prawdy obiektywnej (art. 122 Ordynacji podatkowej) i zasadą swobodnej oceny dowodów (art. 191 Ordynacja podatkowej)”¹². W analogiczny sposób ukształtowana została treść art. 7 ustawy z dnia 16 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego¹³.

Zasada prawdy obiektywnej wskazuje, że załatwienie sprawy podatkowej należy, co do zasady, do organów podatkowych i tylko wyraźny przepis może zobowiązywać do realizacji tego celu inny podmiot postępowania. Oznacza to, że realizacja celu postępowania, czyli załatwienie sprawy, jest przerzucone na organ podatkowy. W tym też kierunku idzie orzecznictwo, gdy przyjmuje się, że obowiązek przeprowadzenia postępowania co do wszystkich okoliczności spoczywa zawsze na organach podatkowych i nie może być przerzucany na podatnika, jeżeli nie wynika to z konkretnych przepisów podatkowych¹⁴.

Jednym ze składników zasady demokratycznego państwa prawa jest określona w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej zasada, zgodnie z którą postępowanie podatkowe powinno być

¹¹ Wyrok NSA z 1 czerwca 2015 r., II FNP 1/14.

¹² Wyrok WSA w Białymstoku z 12 kwietnia 2006 r., I SA/Bk 69/06.

¹³ Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 23; dalej KPA.

¹⁴ Tak, H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 122 Ordynacji podatkowej*, Nb 2, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2014, wyd. elektroniczne, Legalis. Zob. również wyr. NSA z 20 marca 1997 r., SA/PO 1459/96.

prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Obejmuje ona swoim zakresem proces zarówno stanowienia, jak i stosowania prawa¹⁵ i – co niezwykle istotne – jest traktowana jako norma prawna, która powinna znaleźć konkretne zastosowanie w praktyce¹⁶. Postępowanie budzące zaufanie obywateli to „*postępowanie staranne i merytorycznie poprawne, w którym dopuszcza się wnioskowane dowody, traktuje się równo interesy podatnika i Skarbu Państwa, nie zmienia się ocen tych interesów, a materialnoprawnych wątpliwości nie rozstrzyga na niekorzyść podatnika*”¹⁷.

Zasada zaufania do organów podatkowych oznacza także, że uchybienia organu administracji państwowej nie mogą powodować ujemnych następstw dla obywatela, który działa w dobrej wierze i w zaufaniu do treści otrzymanej decyzji administracyjnej¹⁸.

W związku z tym, że z zasady zaufania obywateli do organów podatkowych wynika zakaz przerzucania na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez organ podatkowy (niewłaściwa ich interpretacja)¹⁹, w opinii HFPC, podatnik nie powinien ponosić finansowych konsekwencji z nimi związanymi. W doktrynie i orzecznictwie bowiem podkreśla się, że zaufanie może budzić tylko takie działanie, które nie ma charakteru „jednokierunkowo profiskalnego”²⁰, a „*organom podatkowym nie wolno dla rzekomych korzyści finansowych państwa wykorzystywać nieznajomości prawa przez obywatela(...)*”²¹.

V. PRAWO DO DOBREJ ADMINISTRACJI

Podstawowe źródło norm regulujących zręby postępowania administracyjnego stanowią art. 2, 7 i 184 Konstytucji RP²² oraz zasady ogólne KPA (Ordynacji podatkowej). Nie wyczerpują jednak one w pełni tejże materii – istotną rolę w ich uszczegóławianiu odgrywają piśmiennictwo oraz judykatura. Stąd też, bardzo ważnym aktem jest uchwalony przez Parlament Europejski w 2001 r. Europejski Kodeks Dobrej Administracji (dalej „EKDA”), będący rozwinięciem regulacji Karty Praw Podstawowych UE²³.

Prawo jednostki do jasnych i przejrzystych procedur jest prawem niekwestionowanym. Administracja w toku klarownego postępowania powinna wydawać akty o charakterze władczym w poszanowaniu dla zasad sprawiedliwości, słuszności, potrafiąc równocześnie uzasadnić w sposób należyty motywy, które skłoniły ją do podjęcia takiego, a nie innego rozstrzygnięcia. Traktuje o tym art. 18 EKDA, który nakłada na organy obowiązek uzasadniania decyzji (w szczególności negatywnych), co trzeba rozumieć jako nakaz uzasadniania pełnego i wyczerpującego, odnoszącego się do konkretnych okoliczności danej sprawy, nie zaś w dużej mierze powtarzającego dotychczasowe poglądy władzy publicznej na temat danej normy.

¹⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z 18 maja 2010 r., III SA/Wr 79/10.

¹⁶ Wyrok NSA w Warszawie z 26 marca 2002 r., III SA 3390/00.

¹⁷ Wyrok WSA w Kielcach z 18 września 2008 r., I SA/Ke 235/08.

¹⁸ Wyrok NSA z 9 listopada 1987 r., III SA 702/87.

¹⁹ S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 121 ustawy – Ordynacja podatkowa*, SIP LEX.

²⁰ H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 1 Ordynacji podatkowej*, Nb 9, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2014, wyd. elektroniczne, Legalis.

²¹ Wyrok NSA z 18 maja 1995 r., SA/Po 437/95.

²² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

²³ Karta Praw Podstawowych z dnia 30 marca 2010 r. (Dz.Urz. UE C Nr 83, s. 389).

Artykuł 4 EKDA rozwija rozumienie zasady praworządności. Zgodnie z nim „urzędnik działa zgodnie z zasadą praworządności, stosuje regulacje i procedury określone w przepisach prawnych Wspólnot. Urzędnik zwraca w szczególności uwagę na to, aby decyzje dotyczące praw lub interesów jednostek posiadały podstawę prawną, a ich treść była zgodna z obowiązującymi przepisami prawnymi”.

W piśmiennictwie pojawiają się głosy o tym, że standardy wypływające z norm o „dobrej administracji” prowadzą w dużej mierze do ograniczenia uznaniowości działań organów administracji publicznej²⁴. Zagadnienie to będzie przedmiotem dalszej części rozważań. Należy jednak zauważyć, iż nie tylko krajowe przepisy i orzecznictwo wyznaczają organom granice postępowania w ramach uznania administracyjnego. Jak wynika z treści z art. 5 ust. 3 rekomendacji Komitetu Ministrów Rady Europy CM/Rec(2007)7 z dnia 20 lipca 2007 r. – Prawo do dobrej administracji (*Right to Good Administration*)²⁵, przestrzeganie zasady proporcjonalności ma szczególne znaczenie w sytuacji wykonywania przez organy administracji publicznej władzy dyskrecyjnej. W umocowaniu dla wykonywania władzy dyskrecyjnej, która może być przejawem korzystania z uznania administracyjnego, interpretacji pojęć niedookreślonych lub redukcji istniejącego luzu decyzyjnego w inny sposób, właściwy organ nie jest zwolniony z obowiązku konsekwentnego, uczciwego i bezstronnego powoływania przesłanek (racji) przesądzających o treści rozstrzygnięcia²⁶.

VI. GRANICE DYSKRECYJALNOŚCI ORGANÓW WŁADZY PUBLICZNEJ

Na gruncie prawa polskiego brak ustawowej definicji uznania administracyjnego sprawia, że cały ciężar opisanie tej instytucji rozkłada się pomiędzy nauki prawne a orzecznictwo sądów²⁷. W dorobku doktryny prawa administracyjnego dyskrecyjność władzy publicznej była ujmowana na wiele sposobów. Współcześnie, pomimo wielu różnic natury czysto teoretycznej, możliwe jest wyodrębnienie kilku wspólnych elementów konstrukcyjnych. Należą do nich przede wszystkim: norma prawna jako podstawa wykonywania władzy opartej na uznaniu oraz pewna, zawsze ograniczona, swoboda rozstrzygnięcia.

W podobny sposób pojmowana jest dyskrecyjność na gruncie europejskim, gdzie jest ona definiowana jako „kompetencja, która pozostawia władzy administracyjnej pewien stopień elastyczności, jeśli chodzi o podejmowane akty, umożliwiając jej wybór – spośród kilku prawnie dopuszczalnych rozwiązań – jednego, które uznaje ona – po wyważeniu wchodzących w grę interesów prywatnych i publicznych – za najbardziej właściwe”²⁸.

Zdaniem HFPC powyższy dorobek doktryny został najtrafniej wyrażony w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zwłaszcza u początków jego działalności. Przełomowy

²⁴ I. Lipowicz, *Prawo obywatela do dobrej administracji*, s. 25–26; <https://www.nik.gov.pl/plik/id,1555.pdf> (dostęp: 9.12.2015 r.).

²⁵ <https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=1155877>.

²⁶ Tak D.J. Galligan, *Discretionary Powers*, Oxford 1986, s. 6.

²⁷ M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy władzy dyskrecyjnej*, w: *Instytucje Prawa Administracyjnego*, pod red. R. Hausera, Z. Niewiadomskiego, A. Wróbla, Warszawa 2015, s. 243.

²⁸ *Administration and You. Principles of Administrative Law concerning the Relations between Administrative Authorities and Private Persons. A Handbook*, Strasbourg 1996, pkt 13.

wyrok NSA z 11 czerwca 1981 r.²⁹ wyraźnie stanowi, że uznanie administracyjne nie może być rozumiane jako dowolność działania po stronie organu władzy publicznej. W przypadku dyskrecjonalnego rozstrzygnięcia sprawy z zakresu prawa administracyjnego organ jest ograniczony zasadami ogólnymi postępowania administracyjnego (ordynacji podatkowej), a zwłaszcza dyrektywami zawartymi w art. 7 KPA (art. 122 Ordynacji podatkowej). Wyrok ten, przesądzający o charakterze uznania, wprowadza również tzw. domniemanie pozytywnego załatwienia sprawy administracyjnej, co ma szczególne znaczenie w kontekście działań organu polegających na „ważeniu interesów prywatnych i publicznych”. Co ważne, zarówno postulaty ograniczenia uznania administracyjnego, jak i domniemanie pozytywnego załatwienia sprawy doczekały się kontynuacji w dalszym orzecznictwie NSA³⁰.

Za brakiem dowolności po stronie organu korzystającego z prawa uznania administracyjnego przemawia także sama geneza tej instytucji. Należy pamiętać, że przewidziana wyłącznie w drodze ustawy kompetencja dyskrecjonalna została wprowadzona w celu realnej ochrony praw jednostki w sporach z administracją państwową. Niczym nieograniczona dowolność po stronie organu zawsze czyni z uznania administracyjnego instytucję pozorną, a co za tym idzie, sprzeczną z celem, dla którego została przez ustawodawcę wprowadzona.

Przywołany powyżej wyrok NSA z 11 czerwca 1981 r. ma kluczowe znaczenie z perspektywy nie tylko prawnej, lecz także historycznej. Powołanie NSA na mocy ustawy z 31 stycznia 1980 r. było efektem ustępstw ówczesnej władzy na rzecz społeczeństwa domagającego się reform. Jak pisze *Jerzy Świątkiewicz*, intencją władz komunistycznych było zarówno rozładowanie napięć społecznych w relacji „urząd – obywatel”, jak i usprawnienie działania administracji państwowej³¹.

Współcześnie, zarówno idea, która przyświecała powołaniu NSA, jak i postulaty zawarte w jego wczesnym orzecznictwie znajdują w pełni odzwierciedlenie w Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. Artykuł 184 Konstytucji RP stanowi, że „*Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej*”, potwierdzając tym samym odrębność i samodzielność sądownictwa administracyjnego. Z kolei zawarta w art. 2 Konstytucji RP zasada demokratycznego państwa prawa wraz z zasadą praworządności (art. 7 Konstytucji RP) wykluczają niczym nieograniczoną dowolność organów państwowych, wyznaczając jednocześnie zewnętrzne granice uznania administracyjnego.

VII. KONSTRUKCJA INSTYTUCJI UMORZENIA – PRZESŁANKA WAŻNEGO INTERESU PUBLICZNEGO

Artykuł 67a § 1 Ordynacji podatkowej przewiduje ulgę w zapłacie zobowiązania podatkowego bądź zaległości podatkowej, uzależniając skorzystanie z tej instytucji od zaistnienia co najmniej jednej z dwóch przesłanek, jakimi są ważny interes podatnika lub

²⁹ Wyrok NSA z 11 czerwca 1981 r., SA 820/81.

³⁰ Np. wyrok NSA z 4 czerwca 1982 r., I S.A. 258/82; wyrok NSA z 21 czerwca 2001 r., V SA 3718/00.

³¹ J. Świątkiewicz, *Naczelny Sąd Administracyjny. Komentarz do ustawy*, Warszawa 2001, s. 17.

interes publiczny. Na wstępie warto zauważyć, że zastosowanie spójnika „lub” powoduje, że dla pozytywnego rozpatrzenia wniosku podatnika o umorzenie, odroczenie czy też rozłożenie na raty ciężaru podatkowego w zupełności wystarczające jest wykazanie istnienia jednej z ww. przesłanek. Tak również stwierdził NSA w wyroku z 12 sierpnia 2015 r.³² (II FSK 1610/13) „Spójnik <<lub>> użyty w przepisie wskazuje przy tym na to, iż wystarczy spełnienie tylko jednej z nich. Oznacza to, że organ podatkowy w każdym wypadku winien zbadać sprawę pod kątem spełnienia obu przesłanek”.

Na marginesie można wskazać, że podobna instytucja funkcjonowała w polskim systemie prawnym od wielu lat. Artykuł 31 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych³³ przewidywał możliwość umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę przez ministra finansów lub organy podatkowe, gdy było to uzasadnione gospodarczo lub społecznie.

Przesłanki zastosowania ulgi określone w Ordynacji podatkowej nie zostały ustawowo zdefiniowane, stanowią tzw. klauzule generalne. W konsekwencji nie istnieje ściśle określony katalog warunków, okoliczności, zdarzeń ani też powodów (ani też z góry określona ich hierarchia), którymi należy się kierować przy rozstrzyganiu spraw na podstawie tego przepisu³⁴.

W orzecznictwie wskazuje się, że badanie istnienia interesu publicznego powinno się dokonywać przez pryzmat takich wspólnych wartości dla całego społeczeństwa, jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zasady etyki, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej itp.³⁵, także należy uwzględnić zasady konstytucyjne. Niemożność jednoznacznego zdefiniowania tego pojęcia powoduje, że w każdym, indywidualnym przypadku jego znaczenie może uwzględniać różne aspekty wskazanych wyżej wartości. Sądy zwracają także uwagę na istotność okoliczności powstania zaległości podatkowej u wnioskującego przy badaniu występowania przesłanki interesu publicznego: „Ustalenia dotyczące okoliczności powstania zaległości podatkowej u wnioskującego o jej umorzenie lub rozłożenie na raty mieszczą się w zakresie badania istnienia przesłanek uzasadniających przyznanie ulgi płatniczej, w szczególności zaś w zakresie przesłanki interesu publicznego. Nakaz uwzględniania interesu publicznego, o którym mowa w art. 67a § 1 o.p., oznacza bowiem dyrektywę postępowania nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa”³⁶.

Przepis art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej, określając przesłanki zastosowania ulgi podatkowej posługuje się pojęciami nieostrymi, dając organom podatkowym pewną swobodę przy ich wykładni. Przyzwolenie na całkowitą uznaniowość organu w takiej sytuacji prowadzi do tego, że instytucja przewidziana w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej staje się jedynie czymś iluzorycznym, fasadowym. Podatnicy *de facto* zostają pozbawieni możliwości ratunku w wyjątkowych sytuacjach, w których często mogą się znaleźć w sposób niezawiniony.

³² Wyrok NSA z 12 sierpnia 2015 r., II FSK 1610/13.

³³ Tekst jedn. Dz.U. z 1993, Nr 108, poz. 486.

³⁴ Wyrok NSA z 12 sierpnia 2015 r., II FSK 1610/13.

³⁵ Np. wyrok WSA w Warszawie z 21 stycznia 2015 r., II GSK 2132/13.

³⁶ Wyrok WSA w Bydgoszczy z 10 stycznia 2014 r., I SA/Bd 869/13.

Warto w tym miejscu wskazać, że Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wywodzi z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP, zarówno zakaz kreowania instytucji pozornych, jak i nakaz stabilizacji stosunków prawnych³⁷.


Dodatkowo należy zwrócić szczególną uwagę na art. 217 Konstytucji RP, który w swej treści wprost wskazuje na instytucję umorzenia. Przesądza to o konstytucyjnej wartości instytucji, jaką jest umorzenie. To oznacza, że ustawowe uregulowanie umorzenia musi mieć oparcie w aksjologii Konstytucji RP, a organy podatkowe w jej stosowaniu powinny być ograniczone tymi wartościami.

VIII. PODSUMOWANIE. UWAGI KOŃCOWE

Podsumowując rozważania zaprezentowane w powyższej opinii, należy stwierdzić, że HFPC stoi na stanowisku, że instytucja umorzenia zaległości podatkowych zawarta w art. 67a § 1 nie może być instytucją martwą, stosowaną mechanicznie przez organy administracji. Pełna uznaniowość organów administracji podatkowej w tym zakresie powinna być ograniczona przesłankami umorzenia, a spełnienie chociażby jednej z nich powinno skutkować umorzeniem zaległości podatkowej.

Problemem, który dostrzega HFPC (zarówno w przedmiotowej sprawie jak i również innych postępowaniach przed polskimi sądami), jest arbitralna wykładnia przesłanek umorzenia. W każdej sprawie organy podatkowe, dokonując badania spełnienia „ważnego interesu podatnika” lub „ważnego interesu publicznego”, nie powinny pomijać ugruntowanych linii orzeczniczych, wskazujących na obowiązek dokonywania wykładni w świetle takich wartości jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zasady etyki, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej (przy określaniu interesu publicznego) oraz osobista, ekonomiczna i społeczna sytuacja podatnika (przy określaniu ważnego interesu podatnika). Dokonywana obecnie przez organy wykładnia wynika w dużej mierze z oparcia się organów administracji podatkowej na anachronicznym rozumieniu władzy dyskrecyjnej. W opinii HFPC sposób postrzegania dyskrejności w kategoriach dowolności działania zdezaktualizował się wraz z początkami działalności w Polsce sądownictwa administracyjnego.

W imieniu zarządu Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka,

Piotr Kładoczny

Sekretarz Zarządu




Danuta Przywara

Prezes Zarządu

³⁷ Np. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., SK 18/09.