

**Umorzenie zaległości
podatkowych.
Praktyczny przewodnik**

Autorzy:

Milena Byrska, Ewelina Chylińska, Franciszek Kalinowski, Krzysztof Korczak, Anita Kmieciak, Robert Krasnodębski, Patrycja Łepkowska, Ewelina Maciejak, Paweł Przytuła, Adam Płoszka, Bartłomiej Zydel

Opieka merytoryczna: Robert Krasnodębski

Koordynator: Adam Płoszka

Opracowanie graficzne: Natalia Błędowska

Skład i łamanie: Jolanta Straszewska



ISBN 978-83-62245-63-5

Warszawa 2016

Wydawnictwo C.H.Beck Sp. z o.o.

Ul. Bonifraterska 11, 00-203 Warszawa

Słowo wstępne

Od dłuższego czasu do Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka (dalej: HFPC) zwracają się osoby poszukujące pomocy w sprawach dotyczących umorzenia zaległości podatkowych. Konieczność zapłaty zaległości podatkowych jest zbyt wielkim obciążeniem prowadzącym do zagrożenia ich egzystencji. Jakkolwiek zaległości te mogą powstać z winy podatników, to często powstają również w sposób przez nich niezawiniony, np. poprzez brak świadomości istnienia obowiązku złożenia oświadczenia wymagane do skorzystania z określonej ulgi podatkowej, czy też z uwagi na niezrozumienie udzielonego im pouczenia przez pracownika aparatu skarbowego. W takich sytuacjach na ratunek przyjść może instytucja umorzenia zaległości podatkowej, stwarzająca dla organów podatkowych szansę udzielania realnej pomocy podatnikowi. Instytucja ta, to także swego rodzaju ostatnia deska ratunku dla organów władzy publicznej w sytuacji, gdy zaległość podatnika powstaje na skutek wprowadzenia go w błąd przez działanie lub zaniechania władzy publicznej.

Ponieważ nie jesteśmy w stanie pomóc w przygotowaniu wniosku o umorzenie każdej osobie zwracającej się do HFPC, zdecydowaliśmy się, w ramach wyspecjalizowanego programu prawnego HFPC jakim jest Klinika Prawa Człowieka a Podatki, na opracowanie niniejszego przewodnika, który przybliży instytucję umorzenia zaległości podatkowej, mającą zastosowanie do podatników będących osobami fizycznymi nieprowadzącymi działalności gospodarczej, czyli tej grupie podatników, która – jak wynika z naszego doświadczenia – jest najczęściej szukającą pomocy. Podkreślić należy, że uwagi zawarte w tym przewodniku nie znajdują zastosowania do umorzenia zaległości podatkowych osobom, które prowadzą działalność gospodarczą, są płatnikami czy inkasentami zobowiązań podatkowych czy też osobom prawnym bowiem ich sytuacja jest znacznie bardziej skomplikowana.

Wydając ten poradnik chcemy przyczynić się do budowania świadomości istnienia instytucji umorzenia zaległości podatkowych wśród podatników. Wierzimy, że wskazówki zawarte w tej publikacji pozwolą większej liczbie ludzi na skuteczne wnioskowanie o umorzenie zaległości podatkowych.

Niniejsze opracowanie ma charakter praktycznego przewodnika. Zostało ono podzielone na cztery części. W pierwszej z nich dokonaliśmy ogólnej charakterystyki instytucji umorzenia zaległości podatkowej, dla której podstawę normatywną stanowi art. 67a Ordynacji podatkowej. Wskazujemy tu w szczególności, czym jest zaległość podatkowa i kiedy powstaje, a także czym jest umorzenie i jakich podatków dotyczy. W części drugiej szczegółowo opisaliśmy przesłanki, które należy spełnić, aby mieć możliwość skorzystania z dobrodziejstwa tej ulgi. Wskazujemy tu na możliwe interpretacje kluczowych pojęć „ważnego interesu podatnika”, jak i „ważnego interesu publicznego”. W trzeciej części opisana została procedura jaką należy przejść domagając się umorzenia. Z części tej czytelnik może dowiedzieć się m.in. do kogo należy wnieść wniosek o umorzenie, w jakim terminie, oraz czy wymagane jest wypełnienie konkretnego formularza. W czwartej części wskazujemy jakimi możliwościami dysponuje podatnik po uzyskaniu decyzji odmawiającej umorzenia zaległości podatkowej. Ponadto do przewodnika został dołączony wzór wniosku, którym można się posłużyć przygotowując swój własny wniosek o umorzenie, a także omówione zostały dwa szczególnie istotne dla problematyki niniejszego przewodnika orzeczenia sądów administracyjnych.

Argumenty, które wskazujemy w stosunku do instytucji umorzenia można także zastosować do dwóch innych, podobnych instytucji, o których mówi art. 67a Ordynacji podatkowej, a mianowicie: odroczenia terminu płatności podatku (zaległości podatkowej) oraz rozłożenia zapłaty podatku (zaległości podatkowej) na raty. Instytucje te pozostawione zostały jednak poza zakresem przewodnika.

Wydanie tej publikacji nie byłoby możliwe gdyby nie wsparcie, jakie Helsińska Fundacja Praw Człowieka otrzymała od Wydawnictwa C.H.Beck, które *pro bono* dokonało składu i korekty tego przewodnika, jak i Pani *Natalii Błędowskiej*, która opracowała jego stronę graficzną. Za to wsparcie serdecznie dziękujemy.

Serdecznie zachęcam do lektury

Adam Płoszka

Koordynator Kliniki Prawa Człowieka a Podatki

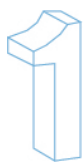
Spis treści

I. OGÓLNE INFORMACJE DOTYCZĄCE INSTYTUCJI UMORZENIA	7
1. Czym jest zaległość podatkowa i kiedy powstaje?	8
2. Co to jest umorzenie zaległości podatkowej i jaka jest podstawa prawna dla umorzenia?	9
3. Czy umorzenie zaległości podatkowej może dotyczyć wszystkich rodzajów podatków?	11
4. Jaki jest zakres umorzenia zaległości podatkowej/co może zostać umorzone?	12
II. PRZESŁANKI UMORZENIA ZALEGŁOŚCI PODATKOWEJ	14
1. Kiedy można umorzyć zaległość podatkową?	15
2. Co to jest ważny interes podatnika?	17
3. Jak rozumieć ważny interes publiczny?	19
4. Czy ważny interes podatnika i interes publiczny muszą wystąpić jednocześnie?	20
5. Co oznacza, że decyzja jest dyskrejonalna/ uznaniowa?	22
III. PROCEDURA	23
1. Czy zaległość podatkową może umorzyć organ z urzędu?	24
2. W jakim terminie należy złożyć wniosek o umorzenie zaległości podatkowej?	25
3. Czy należy uiścić jakąś opłatę?	26
4. Czy istnieje jakiś druk urzędowy wniosku o umorzenie?	26
5. Czy wniosek o umorzenie zaległości podatkowej musi sporządzić prawnik?	29
6. Jaki jest tryb uzyskania umorzenia?	30
7. Ile razy można wnioskować o umorzenie zaległości podatkowej?	30

8. Jaki organ podatkowy jest właściwy, do kogo powinien być zaadresowany wniosek?	32
9. Jakie mam prawa jako uczestnik postępowania o umorzenie zaległości podatkowej?	33
IV. CO PO OTRZYMANIU DECYZJI?	35
1. Co robić, jeżeli uzyskam pozytywną decyzję w sprawie umorzenia zaległości podatkowej?	36
2. A jeśli uzyskam decyzję o odmowie umorzenia zaległości podatkowej?	36
3. Do kogo mogę zwrócić się o pomoc w przypadku uzyskania negatywnej decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowej?	38
V. WZORY WNIOSKÓW O UMORZENIE ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH	41
VI. OMÓWIENIE WYROKÓW SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH	48



Ogólne informacje dotyczące instytucji umorzenia



Czym jest zaległość podatkowa i kiedy powstaje?



Zaległością podatkową jest, co do zasady, niezapłacony w terminie podatek. Za zaległość podatkową uważa się także niezapłaconą w terminie zaliczkę na podatek oraz niezapłaconą w terminie ratę podatku. Zaległością podatkową jest także nienależnie otrzymana przez podatnika nadpłata kwoty podatku czy też jego zwrot.

Termin płatności podatku uzależniony jest od sposobu powstania zobowiązania podatkowego związanego z danym podatkiem. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że moment powstania zobowiązania podatkowego i termin płatności podatku (a więc moment wymagalności roszczenia wynikającego z tego zobowiązania) nie są pojęciami tożsamymi. Zobowiązania podatkowe dzielą się na powstające z mocy prawa (*ex lege*), czyli z chwilą zaistnienia określonego zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże skutek w postaci powstania tego zobowiązania oraz na zobowiązania powstające w drodze wydania i doręczenia decyzji organu podatkowego.

Określenie terminu płatności:

- 1) gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, terminem płatności podatku jest ostatni wskazany w odpowiednich ustawach regulujących dany podatek dzień, w którym powinna nastąpić wpłata podatku. Przykładowo dla podatku dochodowego od osób fizycznych jest to zasadniczo 30 kwietnia roku następującego po danym roku podatkowym.
- 2) gdy zobowiązanie podatkowe powstaje w drodze wydania i doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania, termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji. Przykładem takiego zobowiązania podatkowego może być podatek od spadków i darowizn, który podatnik zobowiązany jest zapłacić po otrzymaniu właściwej decyzji z jego wymiarem.

Od zaległości podatkowych (a także od innych należności z zaległościami podatkowymi zrównanych, czyli traktowanych tak samo) naliczane są odsetki za zwłokę.



Co to jest umorzenie zaległości podatkowej i jaka jest podstawa prawna dla umorzenia?

Jednym z podstawowych obowiązków wynikających z Konstytucji RP jest obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków (art. 84 Konstytucji RP). Obowiązek ten dotyczy „każdego” a więc osoby fizycznej – zarówno obywatela polskiego, jak i cudzoziemca – a także osób prawnych, jednostek organizacyjnych itd. Podatki mają zasadniczo charakter powszechny, nakładane są na ogół podmiotów (obywateli) a ewentualne ulgi i zwolnienia od ich zapłaty traktowane są jako wyjątki. Realizacja obowiązku zapłaty podatków zabezpieczona jest środkami przymusu, jakimi dysponuje Państwo (samorząd), zarówno tymi o charakterze finansowym, administracyjnym jak i wręcz karnym. Ich zastosowanie (lub groźba zastosowania) spowodować ma przestrzeganie wymogów uiszczania danin publicznych, w tym podatków. Jednocześnie jednak faktyczna możliwość realizacji obowiązku ponoszenia danin publicznych uzależniona jest od sytuacji finansowej (ekonomicznej) podatnika. W wielu sytuacjach podatnik – bez zagrożenia dla egzystencji lub istotnego pogorszenia sytuacji majątkowej swojej lub najbliższych – nie będzie w stanie zapłacić podatku. Zasada powszechności opodatkowania nie ma także charakteru bezwzględnej i pierwszeństwa nad innymi zasadami konstytucyjnymi, w tym zasady demokratycznego państwa prawnego czy zasady równości. Doprowadzenie do realizacji zapłaty podatku przy wykorzystaniu środków przymusu może czasami stać w opozycji z innymi wartościami chronionymi przez Konstytucję RP i ustawy. Instrumentem służącym do rozwiązywania takich konfliktów między wartościami oraz wspierania tych podatników, którzy z różnych powodów (zazwyczaj finansowych) nie są w stanie zapłacić podatku jest właśnie umorzenie zaległości podatkowej. Warto w tym miejscu 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. Może być ono zastosowane tylko w stosunku do zaległości podatkowych, czyli już po upływie terminu do zapłaty podatku, co wynika z założenia, że dopóki termin zapłaty nie minie, wszelka ingerencja i zwalnianie podatnika z obowiązków konstytucyjnych byłoby przedwczesne, jako że do czasu upływu terminu w sytuacji podatnika mogą zajść takie zmiany, które umożliwią mu jego zapłatę.

Instytucja umorzenia zaległości podatkowej została uregulowana w ustawie z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa, w rozdziale 7a zatytułowanym „Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych”, w art. 67a § 1 pkt 3 w brzmieniu:

„Organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może:

(...) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.”



Umorzenie zaległości podatkowej prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w części lub całości. Jest to rodzaj wygaśnięcia zobowiązania podatkowego nazywany w nauce prawa podatkowego nieefektywnym, ponieważ podmiot publicznoprawny (Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego) nie zostanie zaspokojony – czyli nie otrzyma od podatnika należnej zapłaty.

Wniosek w przedmiocie umorzenia należy złożyć do właściwego organu podatkowego. W przypadku podatków stanowiących dochód Skarbu Państwa organem tym jest naczelnik urzędu skarbowego. Jeżeli zaś chodzi o podatki stanowiące dochód gminy – jest nim właściwy wójt, burmistrz lub prezydent miasta. Występują także podatki, które są wprawdzie dochodem gminy, ale organem właściwym w ich przypadku jest naczelnik urzędu skarbowego (zob. pytanie Nr 8 w Rozdziale III).

Podmiotem, który może zwrócić się do organu podatkowego, jest podatnik (bezpośrednio lub za pośrednictwem swojego pełnomocnika).

Jest tak, ponieważ umorzenie zaległości podatkowej z urzędu (z własnej inicjatywy organu podatkowego) następuje tylko w wyjątkowych przypadkach (zob. pytanie Nr 1 w Rozdziale III).

Warto zaznaczyć, że podatnik, który wnosi o umorzenie zaległości podatkowej, powinien posługiwać się precyzyjnym językiem. Praktyka pokazuje, że podatnicy często we wniosku proszą o „zwolnienie z podatku”, „niepobieranie odsetek”, „odstąpienie od wymiaru podatku”, albo „zaniechanie egzekwowania”. Powoduje to wydłużenie postępowania w związku z koniecznością ustalenia przez organ podatkowy dokładnej treści żądania podatnika.

Organ podatkowy jest także związany treścią złożonego wniosku. W przypadku prośby podatnika o odroczenie terminu płatności, organ podatkowy nie może zastosować np. rozłożenia na raty czy umorzenia. Dotyczy to również wnioskowania o umorzenie zaległości podatkowej w części – organ podatkowy nie może wówczas wydać decyzji o umorzeniu jej w całości. Podatnik sam także wyznacza kwotę umorzenia – a przynajmniej jej maksymalną granicę, jako że nie jest z góry powiedziane, że organ uwzględni ją w całości.

Podatnik może oczywiście jednocześnie wnosić o odroczenie terminu płatności lub rozłożenie jej na raty. Takie sformułowanie wniosku daje organowi podatkowemu możliwość wyboru rodzaju ulgi dla podatnika.



Czy umorzenie zaległości podatkowej może dotyczyć wszystkich rodzajów podatków?

Tak, **umorzenie zaległości podatkowej może dotyczyć dowolnego podatku, który nie uległ jeszcze przedawnieniu**. Ustawodawca nie przewidział żadnych ograniczeń w tej kwestii. Przykładowo, umorzeniu może ulec zaległość podatkowa w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn, podatku od nieruchomości itd.

4

Jaki jest zakres umorzenia zaległości podatkowej/co może zostać umorzone?

Jak wynika z przywołanego art. 67a Ordynacji podatkowej, umorzeniu podlegać może :

- a) kwota zaległości podatkowej
- w części – wówczas automatycznemu umorzeniu podlegają także odsetki od zaległości podatkowych, proporcjonalnie do samego umorzenia kwoty głównej zaległości;

mp. Podatnik ma zaległość podatkowa w kwocie 10 000 zł, a odsetki narosły do kwoty 2000 zł. Decyzją organu podatkowego jest umorzenie w 50% kwoty zaległości podatkowej. Podatnikowi do zapłaty pozostanie kwota 5000 zł (z zaległości) oraz kwota 1000 zł (odsetki). W razie dalszego upływu terminu, odsetki od zaległości naliczane są już od nowej podstawy (tj. kwoty 5000 zł).

- w całości – wówczas automatycznie umorzeniu podlegają wszystkie odsetki związane z tą zaległością.

mp. Podatnik ma zaległość podatkową w kwocie 10 000 zł, a odsetki narosły do kwoty 2000 zł. Decyzją organu podatkowego jest umorzenie całej kwoty zaległości podatkowej (100%). Zaległość podatkowa wraz z całością naliczonych odsetek wygasa a podatnik nie jest zobowiązany do zapłaty żadnej kwoty.

- b) odsetki za zwłokę – zarówno w części, jak i całości; w tym przypadku pozostaje jednak obowiązek zapłaty kwoty samej zaległości podatkowej.

mp. Podatnik ma zaległość podatkową w kwocie 10 000 zł, a odsetki narosły do kwoty 2000 zł. Decyzją organu podatkowego jest umorzenie odsetek

w 75% ich wysokości. Podatnikowi zostaje do zapłaty kwota główna zaległości podatkowej w wysokości 10 000 zł (z zaległości) oraz kwota 500 zł (nieumorzona kwota odsetek). W razie dalszego upływu terminu, odsetki od zaległości naliczane są od dotychczasowej podstawy (tj. 10 000 zł).

Podatnik ma zaległość podatkową w kwocie 10 000 zł, a odsetki narosły do kwoty 2 000 zł. Decyzją organu podatkowego jest umorzenie odsetek w całości. Podatnikowi zostaje do zapłaty kwota główna zaległości podatkowej w wysokości 10 000 zł. W razie dalszego upływu terminu, odsetki od zaległości naliczane są od dotychczasowej podstawy (tj. kwoty 10 000 zł).

mp.

c) opłata prolongacyjna (w całości lub części), która jest naliczana w przypadku:

- wydania decyzji o odroczeniu terminu płatności lub o rozłożeniu na raty zapłaty podatku – od dnia następującego po upływie terminu płatności podatku;
- wydania decyzji o odroczeniu lub rozłożeniu na raty zapłaty zaległości podatkowej – od dnia następującego po dniu, w którym złożono podanie w tej sprawie.

Przesłanki umorzenia
zaległości podatkowej



Kiedy można umorzyć zaległość podatkową?

Jak już była o tym mowa wyżej, sytuacje, w których możliwe jest umorzenie zaległości podatkowej, uregulowane (opisane) są w art. 67a § 1 pkt 3 ustawy – Ordynacja podatkowa, oraz w kolejnych przepisach Rozdziału 7a tej ustawy, zatytułowanego „Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych”. Z powyższych przepisów wynika, że warunkiem umorzenia zaległości podatkowej przez organ podatkowy jest złożenie odpowiedniego wniosku przez podatnika.

Organy podatkowe, co do zasady, nie udzielają ulg w spłacie zaległości podatkowych z urzędu („same z siebie”). Aby ubiegać się o umorzenie zaległości podatkowej, konieczne jest wykazanie się aktywnością i złożenie w tym celu odpowiedniego wniosku (informacje na temat organu, w którym należy wniosek złożyć, w jakim terminie i w trybie – zob. Rozdział III tego poradnika pt. „Procedura”).

Dlaczego „co do zasady”? Ordynacja podatkowa przewiduje wyjątek od reguły nieudzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z urzędu. Czyni to w art. 67d, który wymienia okoliczności, w których organ podatkowy może umarzać zaległości podatkowe z własnej inicjatywy. Opisujemy te sytuacje szczegółowo w Rozdziale III, w pytaniu Nr 1 poradnika („Czy zaległość podatkową może umorzyć organ z urzędu?”).

W tym miejscu należy jednak zaznaczyć, że sytuacje te są pozbawione większego znaczenia dla podatnika ubiegającego się o umorzenie zaległości podatkowej, a to z tego względu, że charakteryzują się one niecelowością poboru podatku przez Skarb Państwa. Organy podatkowe umarzają zaległości podatkowe z własnej inicjatywy tylko wówczas, gdy działanie w celu wyegzekwowania zaległego podatku jest po prostu nieopłacalne (np. ze względu na to, że koszty poboru podatku przekroczyłyby możliwy do osiągnięcia zysk fiskusa).

Nie poświęcamy zatem uwagi sytuacjom, w których fiskus sam rezygnuje ze ściągania swoich należności. Poradnik niniejszy skupia się na okolicznościach, w których podatnik chce przekonać organ podatkowy, by ów odstąpił od egzekwowania zaległości podatkowej, mimo że egzekwowanie jej jest zarówno teoretycznie możliwe jak i opłacalne (w wąskim znaczeniu, gdy kwota zaległego podatku przewyższa estymowane koszty egzekucji).

Wiemy już, że aby organ podatkowy mógł umorzyć naszą zaległość podatkową, konieczne jest złożenie przez nas odpowiedniego wniosku. Jednak fiskus nie rezygnuje automatycznie ze swoich należności i wnioski należy odpowiednio uzasadnić. Dlatego w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej mowa o „przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym”.

W art. 67a Ordynacji podatkowej wątpliwości może budzić sformułowanie „z zastrzeżeniem art. 67b”. Jest to odwołanie do okoliczności, w których ustawodawca podatkowy (właśnie we wspomnianym art. 67b Ordynacji podatkowej) wprowadza dodatkowe kryteria dotyczące ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli podatnicy o nie się ubiegający prowadzą działalność gospodarczą. W kwestii umorzenia zaległości podatkowych przedsiębiorcy znajdują się w nieco trudniejszej sytuacji niż podatnicy nieprowadzący firm, ponieważ Skarb Państwa może udzielić im takiej ulgi jedynie w określonych przypadkach, związanych m.in. z tzw. pomocą publiczną lub pomocą indywidualną dla przedsiębiorców, regulowanymi odrębnymi przepisami. Niniejszy poradnik dotyczy umorzenia zaległości podatkowej dla podatników nieprowadzących działalności gospodarczej – a zatem nie poruszamy w nim zagadnień uregulowanych w art. 67b. Należy zresztą wspomnieć, że przedsiębiorcy, tak jak wszyscy podatnicy, muszą w celu uzyskania umorzenia zaległości podatkowej spełnić także wymogi, o których mowa w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej – czyli złożyć uzasadniony wniosek.

Kwestia uzasadnienia jest kluczowa dla omawianej instytucji. Wniosek o umorzenie zaległości podatkowej tylko wtedy ma szansę na pozytywne rozpatrzenie przez organ podatkowy, gdy podatnik wykaże w nim, że w jego przypadku za umorzeniem przemawia jego ważny

interes („ważny interes podatnika”) lub interes publiczny (a być może i oba jednocześnie, jako że nie mają one charakteru sprzecznego). Te dwie przesłanki tworzą rdzeń instytucji umorzenia zaległości podatkowych i ich analiza będzie przedmiotem dalszej części tego rozdziału poradnika.



Co to jest ważny interes podatnika?

„Ważny interes” to **pojęcie nieostre** i niedookreślone, określane mianem tzw. **klauzuli generalnej**, odsyłającej do ocen pozaprawnych. Nie ma jednego ścisłego, dającego się łatwo uchwycić znaczenia. Ordynacja podatkowa (ani inna ustawa podatkowa) pojęcia tego nie definiuje. W konsekwencji nie istnieje określony wyczerpująco katalog okoliczności, zdarzeń, czy też powodów (nie mówiąc już o jakiejś z góry określonej ich hierarchii), którymi organy podatkowe miałyby kierować się przy rozstrzyganiu spraw na podstawie przepisu art. 67a Ordynacji podatkowej.

W kontekście umorzenia zaległości podatkowej „**ważny interes podatnika**” jest zazwyczaj definiowany w orzecznictwie i nauce prawa podatkowego jako sytuacja, w której w wyniku pobrania podatku może nastąpić zagrożenie egzystencji podatnika, jak również sytuacja, w której pobór podatku znacznie obniżyłby stopę życiową osoby wnioskującej o ulgę i/lub jego najbliższych, pozostających na utrzymaniu podatnika.

Ogólnie rzecz biorąc, ocena, czy w danej sytuacji występuje ważny interes podatnika, bierze zazwyczaj pod uwagę kwestie zdrowia i życia podatnika, a także jego zdolności do zapewnienia utrzymania dla siebie i rodziny. Nie jest to jednak lista wyczerpująca i zamknięta. W praktyce zakwalifikowanie czyjejś konkretnej, realnej sytuacji jako takiej, w której występuje ważny interes podatnika, będzie leżało najpierw w uznaniu **organu podatkowego** rozpatrującego dany wniosek, potem zaś w gestii **sądu administracyjnego** rozpoznającego ewentualny **środek odwoławczy** od decyzji organu (o ile takowy zostanie złożony).

Spory podatników z organami podatkowymi w kwestii rozumienia ważnego interesu podatnika przewijają się przez wszystkie instancje polskiego sądownictwa administracyjnego. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 18.4.2012 r. (sygn. akt II FSK 2119/10¹) stwierdził, że *„przez ważny interes podatnika należy (...) rozumieć nadzwyczajne względy, które mogłyby zachwiać podstawami egzystencji podatnika”*. W tym samym wyroku NSA dodał, że *„użyte w art. 67a § 1 (...) zwroty «ważny interes podatnika» i «interes publiczny» nie mają stałego zakresu treści. Są to więc swoiste klauzule generalne, odsyłające do ocen pozaprawnych. To wszystko sprawia, że w identyfikowaniu powyższych pojęć szczególnego znaczenia nabiera orzecznictwo sądów administracyjnych”*. Ten ostatni wywód w kontekście omawianej sprawy służył wzmocnieniu tezy, że ważny interes podatnika wchodzi w grę wówczas, gdy istnieje zagrożenie dla „podstaw egzystencji podatnika” (tego określenia użył w sprawie również sąd niższej instancji).

Istnieje grupa wyroków sądów administracyjnych, w których podnosi się, że ważny interes podatnika może wystąpić jedynie w sytuacji, w której zaległość podatkowa wynika z jakiegoś **nadzwyczajnego zdarzenia**, które w sposób nieprzewidziany i nagły wpłynęło na możliwość regulowania przez podatnika swoich należności wobec Skarbu Państwa.

Orzecznictwo jednak zdaje się w ostatnim okresie odchodzić od tak wąskiego rozumienia omawianej przesłanki. Przykładowo, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z 2.9.2015 r. (sygn. akt I SA/Gl 312/15, Legalis) orzekł, że *„pojęcia „ważny interes podatnika” nie można ograniczać tylko do sytuacji nadzwyczajnych czy też zdarzeń losowych uniemożliwiających uregulowanie zaległości podatkowych, albowiem pojęcie to funkcjonuje w zdecydowanie szerszym znaczeniu, uwzględniającym nie tylko sytuacje nadzwyczajne, ale również normalną sytuację ekonomiczną podatnika, wysokość uzyskiwanych przez niego dochodów oraz wydatków”*. Wojewódzki Sąd Administracyjny przytoczył też w tym miejscu kilka sygnatur innych wyroków sądów administracyjnych, potwierdzających tę tezę (wyroki NSA: z 10.3.2009 r.,

¹ Wyroki sądów administracyjnych są powszechnie dostępne w Internecie, m.in. pod adresem <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>, który oferuje wyszukiwanie spraw po sygnaturze akt lub według słów kluczowych.

syg. akt I FSK 31/08; z 29.4.2014 r., syg. akt II FSK 1184/12; z 27.2.2013 r., II FSK 1351/11).

Należy zaznaczyć, że linia orzecznicza sądów może w kwestii rozumienia ważnego interesu podatnika (tak jak i w każdej innej kwestii) **ulegać zmianom**, w miarę jak coraz więcej spraw ją poruszających pojawiać się będzie na wokandach.



Jak rozumieć ważny interes publiczny?

Podobnie jak w przypadku przesłanki „ważnego interesu podatnika”, „ważny interes publiczny” to klauzula generalna i każdy może rozumieć to pojęcie trochę inaczej. Niewątpliwie pewne wskazówki można znaleźć w wyrokach sądów administracyjnych, które sugerują, by na ten zwrot spoglądać z perspektywy m.in. zasad etyki, sprawiedliwości czy zaufania obywateli do państwa. Dla przykładu: jeśli zaległość podatkowa powstała z powodu niewłaściwych, błędnych czy nawet sprzecznych z prawem działań organów państwowych, to w interesie ogółu jest to, aby obywatel nie ponosił negatywnych skutków działań administracji (jeśli naruszenia tego nie da usunąć się w inny sposób np. w związku z upływem terminu czy wyczerpaniem odpowiedniej procedury). W skrócie: interes publiczny to nie tylko interes całego społeczeństwa (termin ten ma znaczenie szersze niż pojęcie „interesu społecznego”), to także ochrona wartości na jakich zbudowane jest państwo. Skąd jednak mamy wiedzieć, jak definiować dobro ogółu?

Jednym ze źródeł, w którym znaleźć możemy pewne wskazówki, jest Konstytucja RP, a w szczególności jej Preambuła oraz Rozdziały I i II. Zawarty w nich został zbiór fundamentalnych wartości i zasad, na których oparta jest Rzeczpospolita Polska, a do których należą: zasada dobra wspólnego (art. 1), zasada demokratycznego państwa prawnego (art. 2), zasada godności (art. 30) czy zasada równości (art. 32). Wynikające z nich obowiązki poszanowania wolności i praw

jednostki wskazywać mogą na kierunki interpretacji ważnego interesu publicznego.

Podczas tworzenia wniosku o umorzenie należy ponadto pamiętać o możliwie jak najbardziej obiektywnym spojrzeniu, po to, aby do faktu wystąpienia interesu publicznego w danej sprawie przekonać nie tylko samego siebie, ale przede wszystkim organ podatkowy. Trzeba wzbudzić w organie przekonanie, że umorzenie naszej zaległości leży w interesie całego społeczeństwa i państwa. Argumentacja przeprowadzona po chłodnej analizie i oparta chociażby właśnie na wartościach konstytucyjnych będzie na pewno dużo lepszą drogą do uzyskania umorzenia niż jakiegokolwiek stwierdzenia zabarwione emocjonalnie – tych ostatnich należy raczej unikać.

mp. Przykład: możemy dowodzić, że ściągnięcie podatku doprowadzi do sytuacji, w której państwo lub samorząd będzie musiało udzielić nam pomocy finansowej, socjalnej *etc.*, co ostatecznie spowoduje większy wydatek niż dochód z zapłaconego przez nas podatku. Korzyść ze ściągnięcia od podatku za wszelką cenę może w takich sytuacjach być iluzoryczna i znacząco niższa niż koszty (w tym społeczne) skutków takiego postępowania ze strony państwa czy samorządu. Warto przy tym podkreślić, iż nie można postrzegać interesu publicznego tylko i wyłącznie jako interesu budżetu, jego dochodów *itd.*, ale szerzej, np. w świetle ww. konstytucyjnych wartości.



Czy ważny interes podatnika i interes publiczny muszą wystąpić jednocześnie?

Nie, absolutnie nie jest to konieczne. Zastosowanie przez ustawodawcę spójnika „lub” w tekście ustawy powoduje, że zgodnie z zasadami wykładni literalnej i logiki prawniczej dla pozytywnego rozpatrzenia wniosku podatnika o umorzenie zaległości podatkowej w zupełności wystarczające jest wykazanie istnienia jednej z wyżej wymienionych przesłanek.

Obie przesłanki (ważny interes publiczny i ważny interes podatnika) mają na gruncie Ordynacji podatkowej równorzędny charakter i muszą być przez organ podatkowy rozpoznający wniosek o umorzenie rozpatrzone w trakcie tego postępowania.

W praktyce mogą wystąpić różne kombinacje tych dwóch przesłanek np.:

- a) zarówno ważny interes podatnika, jak i interes publiczny mogą jednocześnie przemawiać na korzyść podatnika w kwestii umorzenia;
- b) może wystąpić oddzielnie tylko ważny interes podatnika albo tylko interes publiczny;
- c) może wystąpić ważny interes podatnika, ale jednocześnie interes publiczny może nie przemawiać na korzyść podatnika w kwestii umorzenia (i *vice versa*).

W odniesieniu do ostatniego przypadku sądy prezentują stanowisko polegające na konieczności wyważenia w należyty sposób przez organy podatkowe interesu publicznego z ważnym interesem podatnika. Przykładowo w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 27.2.2014 r. (sygn. akt I SA/Kr 1746/13) sąd stwierdził, że: *„Po ustaleniu, czy zachodzą przesłanki wymienione w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej, tj. ważny interes podatnika lub interes publiczny, organy są zobligowane w sposób należyty wyważyć interes publiczny z indywidualnym interesem strony”*.

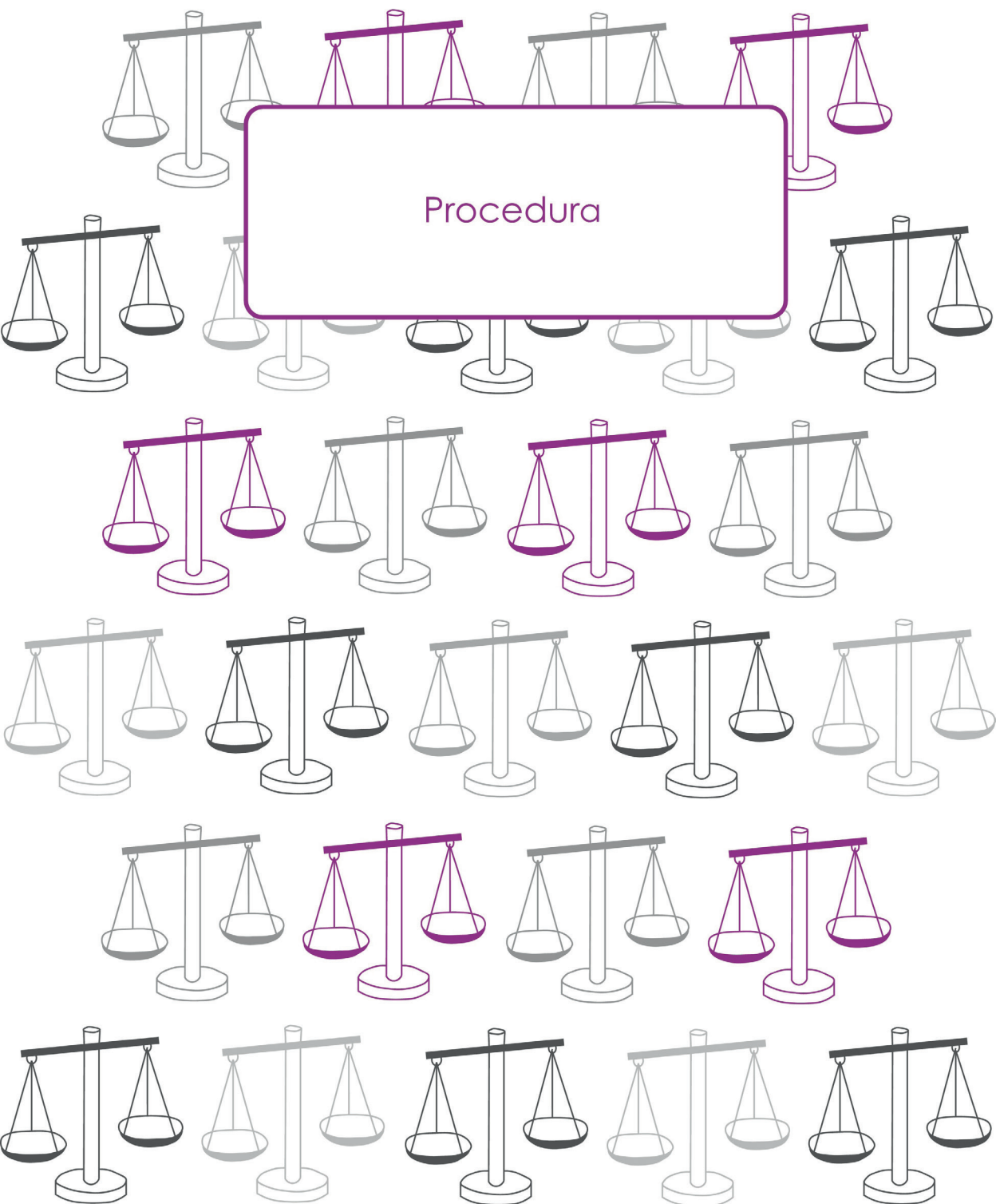
Konkludując, największe prawdopodobieństwo pozytywnego rozpatrzenia wniosku o umorzenie zaległości podatkowej będzie miało miejsce, gdy wystąpią obie przesłanki przemawiające na korzyść podatnika. Tym niemniej, wystąpienie tylko jednej przesłanki (ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego) przemawiającej na korzyść podatnika daje już szansę na wydanie przez organ podatkowy decyzji o umorzeniu zaległości podatkowej.

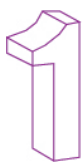


Co oznacza, że decyzja jest dyskrecyjna/ uznaniowa?



O umorzeniu zaległości podatkowej organ wypowiada się w formie decyzji administracyjnej. Zasadniczy podział takich decyzji polega na rozróżnieniu rozstrzygnięć o charakterze związanym oraz uznaniowym. Organ administracji publicznej wydaje decyzję związaną wtedy, gdy przepisy prawa wskazują przesłanki o charakterze obiektywnym, stosunkowo prostym do sprawdzenia, jak w przypadku wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych: wysokość zobowiązania podatkowego wynika precyzyjnie z ustawy; organ nie ma tutaj żadnego pola manewru. Natomiast **decyzja uznaniowa – na co wskazuje sama jej nazwa – pozostawia organowi administracji pewną swobodę co do jej treści**. Dzieje się tak dlatego, że przepisy prawa, które tworzą podstawy do wydawania tego typu rozstrzygnięć operują z jednej strony tzw. pojęciami nieostrymi, takimi jak opisane wyżej „ważny interes podatnika” czy „interes publiczny”, z drugiej zaś używają sformułowania „organ może”. Może – a zatem nie musi. Na szczęście rozumienie tego typu pojęć nie jest zależne jedynie od swobodnego spojrzenia danego pracownika organu administracji – sądy administracyjne w swoich orzeczeniach często mówią o konieczności głębokiego i rzetelnego uzasadnienia decyzji uznaniowych. To właśnie poprzez uzasadnienie możemy poznać, jak wydający decyzję rozumiał niedookreślone zwroty będące podstawą rozstrzygnięcia oraz co przesądziło o takim a nie innym jego kierunku. Stąd też istotne jest, aby starać się przekonać organ wydający decyzję do jak najkorzystniejszego dla nas rozumienia pojęć nieostrych, jeśli takowe pojawiają się w przepisach w odniesieniu do interesującej nas decyzji. Nie wystarczą jednak same rozważania na rzecz np. istnienia jednej albo drugiej przesłanki z art. 67a Ordynacji podatkowej. Warto przedstawić jak najwięcej merytorycznych dowodów na to, że mamy do czynienia z którymś z interesów – czy to publicznym, czy to prywatnym. Należy pamiętać, że „organ może” – w związku z czym to my musimy starać się go przekonywać ze wszystkich sił! Im szerzej przedstawimy całokształt sprawy i im solidniejszą argumentacją go uzupełnimy tym większa szansa, że podejmujący decyzję odniesie się przychylnie do naszego wniosku.





Czy zaległość podatkową może umorzyć organ z urzędu?

Tak, organ podatkowy może w pewnych, ściśle określonych sytuacjach, umorzyć z urzędu, „sam z siebie” (w całości lub w części) zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną. W sytuacji udzielenia ulgi podatkowej z urzędu nie ma potrzeby składania wniosku przez podatnika. Jednak należy pamiętać, że co do zasady umorzenie następuje na wniosek, a umorzenie z urzędu to wyjątkowa sytuacja, mająca w praktyce nikłe zastosowanie. Nic też nie stoi na przeszkodzie, aby złożyć wniosek o umorzenie w przypadku, gdy zachodzi sytuacja dająca organowi podatkowemu możliwość umorzenia zaległości podatkowej z urzędu. Takie „przypomnienie” o sobie organowi podatkowemu na pewno nie zaszkodzi, a może jedynie zwiększyć znacząco prawdopodobieństwo dostrzeżenia naszej zaległości podatkowej.

W polskim prawie kwestia umorzenia zaległości podatkowej z urzędu została uregulowana w art. 67d Ordynacji podatkowej, zawierającym zamknięty katalog sytuacji uprawniających do dokonania takiego umorzenia. Artykuł ten wskazuje, że umorzenie z urzędu (w przypadku osoby fizycznej) może nastąpić, gdy:

- 1) zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne; Pojęcie wydatków egzekucyjnych zostało zdefiniowane w art. 64b ustawy z 17.6.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, poprzez wskazanie przykładowych wydatków organu egzekucyjnego poniesionych w związku z prowadzoną egzekucją. Zgodnie z tym artykułem wydatkami egzekucyjnymi są koszty faktycznie poniesione przez organ egzekucyjny w związku z prowadzeniem egzekucji, w tym: przejazdu i delegacji poborcy lub egzekutora; należności świadków, biegłych i rzeczoznawców; ogłoszenia w prasie; sporządzenia dokumentów; prowadzenia zarządu zajętej nieruchomości.
- 2) kwota zaległości podatkowej nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z 11.9.2015 r. w sprawie

wysokości kosztów upomnienia skierowanego przez wierzyciela do zobowiązanego przed wszczęciem egzekucji administracyjnej koszty upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym wynoszą 11,60 zł. Pięciokrotna wartość kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym ma wartość 58 zł. A zatem, jeśli kwota zaległości podatkowej nie przekracza 58 zł, może zostać umorzona z urzędu.

- 3) podatnik zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 5000 zł, i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

W sytuacji śmierci podatnika organ podatkowy pozostawi decyzję o umorzeniu z urzędu w aktach sprawy. Nie zostanie ona wysłana adresatowi decyzji umarzającej kwotę zaległości. Inaczej będzie w pozostałych dwóch przypadkach (pkt 1 i 2). Wysłanie decyzji umorzeniowej podatnikowi jest niezbędne dla wywarcia zamierzonego skutku prawnego w postaci umorzenia kwoty zaległego zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy będzie związany taką decyzją z chwilą jej doręczenia.



W jakim terminie należy złożyć wniosek o umorzenie zaległości podatkowej?

Wniosek o umorzenie zaległości podatkowej można złożyć najwcześniej dzień po terminie płatności podatku. Nie warto długo zwlekać ze sporządzeniem wniosku, gdyż w przypadku odmowy umorzenia podatnik zobowiązany jest zapłacić zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę. Nadmierne opóźnianie sprawy spowoduje naliczenie wysokich odsetek. Organ podatkowy powinien rozpatrzyć wniosek i wydać decyzję niezwłocznie, jednak nie dłużej niż w ciągu miesiąca, a w sprawach trudnych – w ciągu dwóch miesięcy. Jeżeli decyzja będzie negatywna, odsetki wzrosną za cały czas rozpa-



trywania wniosku – chyba, że terminy rozpatrywania wniosku zostaną przekroczone.



Czy należy uiścić jakąś opłatę?



Nie, **wniosek podatnika o umorzenie zaległości podatkowej jest wolny od opłat**. Zgodnie z przepisami ustawy z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej, opłacie podlegają podania i załączniki do podań składane w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej. Szczegółowy wykaz przedmiotów opłaty skarbowej, stawki oraz zwolnienia określa załącznik do ustawy o opłacie skarbowej.

Ustawodawca zwolnił podania i załączniki do podań w sprawach zwrotu lub umorzenia należności celnych oraz należności, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej.

Przepisy Ordynacji podatkowej mają zaś zastosowanie do podatków, opłat oraz innych niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetu jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy podatkowe, jak również do opłaty skarbowej, targowej, miejscowej i administracyjnej.

W związku z powyższym złożenie podania (w tym załączników do podania) o umorzenie zaległości z tytułu podatków (w tym zaległości z tytułu podatku rolnego i od nieruchomości), jak również o umorzenie odsetek za zwłokę odnosi się do należności, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, a zatem nie powoduje to obowiązku zapłaty opłaty skarbowej.



Czy istnieje jakiś druk urzędowy wniosku o umorzenie?

Nie istnieje jeden ustawowo określony wzór wniosku o umorzenie zaległości podatkowej. Często urzędy skarbowe na swoich stronach

internetowych udostępniają przykładowy wzór, ale nieskorzystanie z niego nie rodzi negatywnych konsekwencji dla podatnika. Wniosek może zostać napisany przy użyciu komputera lub ręcznie.

Wniosek złożyć można:

- a) osobiście w biurze podawczym danego organu podatkowego (warto wówczas na kopii wniosku potwierdzić fakt jego złożenia w formie tzw. prezentaty);
- b) za pośrednictwem poczty polskiej (z potwierdzeniem nadania);
- c) na elektroniczną skrzynkę podawczą właściwego organu.

Należy jednak pamiętać, że każdy wniosek o umorzenie zaległości podatkowej lub o zastosowanie innej ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych (np. rozłożenie podatku lub zaległości podatkowej na raty) powinien zawierać następujące, podstawowe elementy:

- wskazanie organu, do którego kierowany jest wniosek, np. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Lublinie,
- wskazanie osoby podatnika, który wniosek składa (imię i nazwisko), adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu podatnika (lub adres do doręczeń w kraju),
- numer NIP podatnika, a jeśli nie został nadany lub podatnik nie prowadzi działalności gospodarczej oraz nie jest zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług numer PESEL (w przypadku nierezydentów numer i serię paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość),
- precyzyjnie określenie treści żądania, np. umorzenie zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2015 (zob. pytanie nr 2 w Rozdziale I),
- opis stanu faktycznego, ze szczególnym uwzględnieniem okoliczności, które uzasadniają „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny” (zob. pytania nr 2–4 w Rozdziale II),
- podpis podatnika.

Dodatkowo, jeśli wniosek składany jest inaczej niż za pośrednictwem poczty lub biura podawczego urzędu np. przez elektroniczną skrzynkę podawczą, konieczne jest podanie adresu e-mail oraz zachowanie innych warunków związanych z tą formą kontaktów z organami, które szczegółowo uregulowane są w Ordynacji podatkowej

Oprócz wyżej wymienionych elementów wymaganych przepisami prawa, w interesie podatnika jest, aby wniosek wskazywał dowody na poparcie zawartego w nim stanowiska, np. rachunki potwierdzające wydatki na dzieci, stałe opłaty za media, czynsz, orzeczenia lekarskie, recepty, orzeczenia sądowe, dokumenty potwierdzające ilość zatrudnionych pracowników, zdarzenia losowe skutkujące złą sytuacją materialną (zob. pytanie Nr 9 w Rozdziale III). Dowody powinny zostać wskazane w opisie stanu faktycznego (najczęściej w uzasadnieniu wniosku) oraz wymienione w załącznikach do pisma.

Wyżej wymienione elementy służą prawidłowemu ustaleniu osoby podatnika, jego żądania oraz organu, który podanie ma rozpatrzyć. Jeżeli wniosek zostanie skierowany do niewłaściwej instytucji, ta, która otrzymała pismo, przekaże je do odpowiedniego organu.

Jeśli we wniosku nie zostanie podany aktualny adres zamieszkania lub pobytu, właściwy organ pozostawi pismo bez rozpatrzenia, nie informując o tym fakcie podatnika. Brak adresu e-mail spowoduje, że organ uzna za właściwy ten adres, z którego pismo wysłano (art. 168 § 3b Ordynacji podatkowej).

W przypadku braku innych elementów wymaganych przepisami prawa, organ podatkowy wezwie do ich usunięcia w terminie 7 dni. Nieuzupełnienie pisma spowoduje pozostawienie go bez rozpatrzenia (art. 169 § 1 i § 1a Ordynacji podatkowej).

Warto pamiętać, że podatnik ma obowiązek zawiadomić organ o zmianie adresu, w tym poczty e-mail (art. 146 § 1 Ordynacji podatkowej). Ma także obowiązek wskazania pełnomocnika do doręczeń, jeśli zamieszkuje lub zmienia adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej (art. 138f § 1 Ordynacji podatkowej).



Czy wniosek o umorzenie zaległości podatkowej musi sporządzić prawnik?

Nie, **wniosek o umorzenie zaległości podatkowej nie musi być sporządzony przez prawnika**. Przepis art. 67a Ordynacji podatkowej stwierdza, że: „organ podatkowy, na wniosek podatnika (...)”. Ustawodawca w tym zakresie nie wprowadził obowiązku sporządzania wniosku przez profesjonalistę (tzw. przymus adwokacko-radcowski). Wniosek o umorzenie zaległości podatkowej może złożyć każdy podatnik, który ma zaległość podatkową. Oczywiście, nie ma również przeszkód, aby podatnik przy składaniu wniosku skorzystał z pomocy prawnika.



Jaki jest tryb uzyskania umorzenia?

Postępowanie podatkowe w sprawie umorzenia zaległości podatkowej rozpoczyna się wraz ze złożeniem wniosku do organu podatkowego. Organ w trakcie jego prowadzenia bada czy w sytuacji danego podatnika wystąpiły ustawowe przesłanki umorzenia, a po ich ewentualnej identyfikacji rozstrzyga czy zastosuje tę instytucję. Pozytywna decyzja podatkowa wydana przez ten organ podatkowy prowadzi do umorzenia zaległości podatkowej. Organ podatkowy na wydanie decyzji ma zasadniczo jeden miesiąc od dnia złożenia wniosku. Od negatywnej decyzji przysługuje odwołanie.

Odmienny tryb umorzenia występuje w przypadku podatków i opłat stanowiących w całości dochody jednostek samorządu terytorialnego i pobieranych przez urzędy skarbowe, np. w podatku od czynności cywilnoprawnych, w podatku od spadków i darowizn. Wówczas to naczelnik urzędu skarbowego za zgodą przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego podejmuje decyzję o umorzeniu zaległości podatkowej (art. 18 ustawy z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego). W przypadku negatywnego postanowienia wydanego przez przewodniczącego zarządu jednost-

ki samorządu terytorialnego podatnikowi nie przysługuje zażalenie. Należy nadmienić, że podatnik składa wniosek do naczelnika urzędu skarbowego i od niego dostanie decyzję, niezależnie od stopnia złożoności działań pomiędzy organami.



Ile razy można wnioskować o umorzenie zaległości podatkowej?



Przepisy nie określają maksymalnej liczby wniosków o umorzenie danej zaległości podatkowej. **Podatnik może zatem wielokrotnie występować z takim wnioskiem.** Ponowne złożenie wniosku jest możliwe w sytuacji, gdy wcześniej taki wniosek nie został pozytywnie rozpatrzony zgodnie z żądaniem podatnika. Innymi słowy, zobowiązany do uiszczenia zaległości podatkowej podatnik może występować o jej umorzenie tak długo, jak długo ta zaległość istnieje (nie została zapłacona, nie przedawniła się etc.). Co jednak ważne – **podatnik może złożyć ponowny wniosek o umorzenie zaległości podatkowych, gdy w jego sprawie wystąpią nowe okoliczności.** Osoba składająca ponowny wniosek o umorzenie zaległości po uzyskaniu odmownej decyzji przy pierwszym wniosku, powinna przedstawić dowody wskazujące na to, że w jej ocenie spełnione są przesłanki umorzenia (ważny interes podatnika lub interes publiczny) np. jej sytuacja majątkowa (zdrowotna) uległa pogorszeniu. Okoliczność taka będzie zobowiązywać organ podatkowy do wszczęcia postępowania w celu wydania ponownej decyzji w sprawie umorzenia. Należy bowiem przyjąć, że wówczas mamy do czynienia z decyzjami wydanymi w innych sprawach. W razie, gdyby nie zostały przedstawione nowe okoliczności mające wpływ na decyzję organu podatkowego w sprawie umorzenia byłaby to ta sama sprawa, będąca już przedmiotem wcześniejszego rozstrzygnięcia przez organ podatkowy.



Pani Anna Stokrotka prowadzi małą, osiedlową kwiaciarnię. Organ podatkowy stwierdził u niej zaległość podatkową, która wynika z niezapłacenia przez Panią Annę podatku od sprzedaży nieruchomości. Do-

chody z kwaciarni nie pozwalają Pani Annie na pokrycie zobowiązania. Pani Anna złożyła więc wniosek o umorzenie powstałej zaległości podatkowej, uzasadniając to ciężką sytuacją finansową, wskazując, że jest samotną matką i zapłata zaległego podatku spowoduje u niej zdecydowane pogorszenie jej sytuacji materialnej. Organ podatkowy wydał decyzję odmowną. Kilka tygodni po wydaniu przez organ podatkowy decyzji odmownej w kwaciarni Pani Anny doszło do pożaru. Lokal użytkowy, w którym mieści się kwaciarnia całkowicie nie nadaje się do użytku i potrzebny jest remont wraz z wymianą wszystkich instalacji. W tej sytuacji, Pani Anna ponownie złożyła wniosek do organu podatkowego o umorzenie zaległości podatkowej z powodu niezapłaconego podatku od nieruchomości. W uzasadnieniu wskazała ponownie na ciężką sytuację finansową, a także uzasadniła swój wniosek pożarem, który miał miejsce i który spowodował, że będzie potrzebowała pieniędzy na pokrycie szkód, które powstały w jego wyniku. Bez remontu Pani Anna zostanie pozbawiona miejsca pracy, a co za tym idzie dochodów z działalności. Dodatkowo w zaistniałej sytuacji, zapłata podatku doprowadzi do bardzo znacznego pogorszenia sytuacji finansowej Pani Anny. Spowoduje to brak środków na pokrycie niezbędnych wydatków bieżących, koniecznych do utrzymania, w tym małoletniej córki. Taka sytuacja może doprowadzić Panią Annę do konieczności skorzystania z pomocy opieki społecznej, a tym samym przerzucenia ciężaru utrzymania na Skarb Państwa.

Ten sam stan faktyczny może być podstawą równoległych wniosków o umorzenie zaległości podatkowej skierowany jednocześnie do różnych organów podatkowych. Trudna sytuacja finansowa uzasadniać może umorzenie zarówno zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych (skierowany do naczelnika właściwego urzędu skarbowego) jak i podatku od nieruchomości (skierowanym do wójta, burmistrza lub prezydenta). Ze względu na odmienność organów decydujących o umorzeniu każdy z tych wniosków zainicjuje niezależną i samodzielną sprawę.

Ponowne złożenie wniosku o umorzenie należy odróżnić od odwołania się przez podatnika od decyzji odmawiającej umorzenia. Złożenie przez podatnika nowego wniosku o umorzenie i wskazanie w nim

nowych okoliczności, które jego zdaniem uzasadniają umorzenie zaległości podatkowej, należy uznać za nową sprawę. Zagadnienie natomiast odwołania się przez podatnika od decyzji odmawiającej umorzenia zostało omówione w dalszej części Poradnika.



Jaki organ podatkowy jest właściwy, do kogo powinien być zaadresowany wniosek?

Zgodnie z § 15 rozporządzenia Ministra Finansów z 22.8.2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych, właściwymi do wydania decyzji w sprawie umorzenia są te organy podatkowe, które na podstawie odrębnych przepisów są właściwe do ustalania lub określania zobowiązań z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych. Nie ma przy tym znaczenia dla właściwości organu wysokość kwoty zaległości podatkowej, której umorzenie podatnik wnioskuje.

W większości przypadków właściwy będzie naczelnik właściwego urzędu skarbowego, jako organ pierwszej instancji. Tak będzie w przypadku podatku, o którego umorzenie podatnicy występują najczęściej tj. podatku dochodowym od osób fizycznych.

W razie konieczności odwołania właściwy będzie dyrektor izby skarbowej, któremu podlega dany urząd skarbowy (organ odwoławczy). Należy jednak pamiętać, że takie odwołanie jest składane za pośrednictwem naczelnika urzędu skarbowego, który wydał decyzję, od której chcemy się odwołać (zob. pytanie nr 2 w Rozdziale IV).

W przypadku podatków pobieranych przez organy samorządu organem właściwym, do którego należy zaadresować wniosek będzie wójt, burmistrz albo prezydent miasta. W razie konieczności odwołania się od jego decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowej właściwym organem do złożenia odwołania będzie odpowiednie samorządowe kolegium odwoławcze. Analogicznie jak w przypadku odwołań składanych od decyzji naczelnika urzędu skarbowego, odwołanie takie jest składane za pośrednictwem wójta, burmistrza albo prezydenta miasta, który wydał decyzję, od której podatnik chce się odwołać. Z taką sytuacją będziemy mieli do czynienia, gdy będziemy chcieli

umorzyć zaległość podatkową przykładowo w podatku od nieruchomości czy podatku rolnym.



Jakie mam prawa jako uczestnik postępowania o umorzenie zaległości podatkowej?

W postępowaniu w związku z wnioskiem o umorzenie zaległości podatkowej, gdy podatnik próbuje przekonać organ podatkowy o wystąpieniu w jego sprawie przesłanek ustawowych, szczególnie ważne jest postępowanie dowodowe. Jako dowód w postępowaniu podatkowym organ podatkowy powinien dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Zgodnie z zasadami tzw. prawdy obiektywnej organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. A zatem to na organie podatkowym zasadniczo ciąży obowiązek zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego. Podatnik zainteresowany pozytywnym rozpatrzeniem jego wniosku nie powinien jednak pozostawać bierny. Z jednej strony, powinien współpracować z organem i ułatwiać mu przeprowadzenie postępowania dowodowego (np. odpowiadając na wezwania organu do udzielenia informacji dotyczących stanów na rachunkach bankowych albo upoważniając organu do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie tych informacji), z drugiej, powinien zarówno samodzielnie przedkładać dowody znajdujące się w jego dyspozycji (np. dokumentujące status majątkowy, sytuację rodzinną, stan zdrowotny itp.), jak również składając stosowne wnioski inicjować postępowanie dowodowe, np. prosić organ o skorzystanie z opinii biegłego np. rzeczoznawcy majątkowego. Organ podatkowy może żądać od podatnika (na jego koszt) przedstawienia tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji przedłożonej przez stronę.

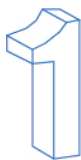
Podatnik ma możliwość wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, a także prawo wglądu w akta sprawy na każdym etapie postępowania oraz sporządzania z tych akt notatek, kopii lub odpisów. Organ podatkowy ma obowiązek zawiadomić podatni-

ka o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin – przynajmniej na 7 dni przed ich terminem. Podatnik ma także prawo brać udział w przeprowadzeniu dowodu, zadawać pytania świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia. Warto podkreślić, że organ podatkowy ma obowiązek poinformować podatnika o wystąpieniu do innego organu o zajęcie stanowiska, wyrażenie opinii lub zgody.

Należy zaznaczyć, że wszelkie sprawy podatkowe należy załatwiać na piśmie lub w formie dokumentu elektronicznego, co stanowi gwarancję pewności oraz trwałości czynności dokonywanych w trakcie postępowania.

The background of the slide is decorated with a grid of envelope icons. Most are light gray, but several are outlined in blue. These blue envelopes are located at the top corners, around the central text box, and in a few scattered positions throughout the lower half of the slide. The central text box is a white rectangle with a blue border, centered horizontally and vertically.

Co po otrzymaniu decyzji?



Co robić, jeżeli uzyskam pozytywną decyzję w sprawie umorzenia zaległości podatkowej?

Uprawomocnienie się pozytywnej decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowej daje liczne korzyści podatnikowi. Dochodzi wówczas do wygaśnięcia zaległości głównej, a także odsetek za zwłokę od tej umorzonej zaległości, a na podatniku przestaje ciążyć obowiązek ich zapłaty. Warto podkreślić, że w takim przypadku nie powstaje u podatnika dochód do opodatkowania w wysokości umorzonej kwoty zaległości czy odsetek. Co więcej, podatnik posiada w tym zakresie „czyste konto”, dzięki czemu może np. otrzymać zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach.

Jeśli umorzono tylko część zaległości, w takiej samej części umorzeniu podlegają również odsetki. W konsekwencji, podatnik zobowiązany jest uregulować pozostałą (nieumorzoną) zaległość podatkową oraz naliczone od niej odsetki. Warto pamiętać także, że organ ma prawo umorzyć wyłącznie odsetki (w całości lub części), pozostawiając do zapłaty właściwą zaległość podatkową (podatek niezapłacony w terminie płatności) wraz z nieumorzoną kwotą odsetek (zobacz pytanie nr 4 w Rozdziale I).



A jeśli uzyskam decyzję o odmowie umorzenia zaległości podatkowej?

W takiej sytuacji wnioskodawca stoi przed dylematem podjęcia jednego z trzech działań, a mianowicie:

- 1) rezygnacji z dalszych kroków prawnych i próby zapłaty odpowiedniej kwoty;
- 2) wniesienia odwołania do organu wyższego stopnia;
- 3) ponownego złożenie wniosku o umorzenie zaległości lub udzielenie innej ulgi.

Zapłata zaległości podatkowej powoduje jej ostateczne wygaśnięcie i prawne unicestwienie. W praktyce oznacza to, że taka zaległość podatkowa nie może być przedmiotem dalszych wniosków, prośb czy żądań ze strony podatnika.

Jeżeli podatnik w celu zapłaty zaległości podatkowej po otrzymaniu negatywnej decyzji zaciągnie kredyt bankowy czy pożyczkę „chwilówkę” i później ma problemy z obsługą takiego zadłużenia, nie może na ten fakt powoływać się wobec organu podatkowego i prosić o zwrot już zapłaconego podatku (trudna sytuacja finansowa spowodowana zapłatą podatków może jednakże uzasadniać z wystąpieniem z wnioskiem o umorzenie w stosunku do innych zaległości).

mp.

W sytuacji, gdy niemożliwa jest zapłata zaległości, pomocne może okazać się wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego lub ponowne złożenie wniosku o umorzenie.

Odwołanie należy wnieść do właściwego organu II instancji (właściwego dyrektora izby skarbowej lub Samorządowego Kolegium Odwoławczego), za pośrednictwem naczelnika urzędu skarbowego lub organu samorządowego, który wydał negatywną decyzję.

Odwołanie powinno zawierać:

- zarzuty przeciw decyzji (inaczej mówiąc uchybienia, jakie zawierała decyzja),
- określenie istoty oraz zakresu żądania,
- dowody na poparcie stanowiska.

Organ odwoławczy po otrzymaniu odwołania sprawdzi je pod kątem formalnym, tj. czy pismo spełnia wymogi określone przepisami prawa i wniesione zostało w terminie, a następnie przeprowadzi postępowanie, podczas którego ponownie rozpatrzy i rozstrzygnie sprawę. **Podatnik, oprócz dotychczasowych okoliczności, powinien wskazać nowe zdarzenia oraz dowody, jeżeli pojawiły się po wydaniu za skarżonej przez niego decyzji.** Organ drugiej instancji prowadzi bowiem postępowanie niejako „od nowa” i ocenia zaistnienie przesłanek umorzenia na dzień wydania swojej decyzji. Jeżeli zatem pomiędzy

dniem wydania decyzji przez organ I instancji a decyzją organu odwoławczego nastąpiła zmiana okoliczności, kwestia ta winna być brana pod uwagę przez ten organ.

Postępowanie przed organem wyższego stopnia zakończy się wydaniem kolejnej decyzji – co ważne nie może ona być decyzją na niekorzyść strony odwołującej się (art. 234 Ordynacji podatkowej), to znaczy, że nie może być „gorsza” od tej wydanej przez organ pierwszej instancji. Na przykład organ odwoławczy nie zmienia decyzji umarzającej zaległość w części na decyzję o odmowie umorzenia zaległości. Wyjątkiem będzie sytuacja, kiedy zaskarżona decyzja rażąco naruszała prawo lub interes publiczny (co raczej charakterystyczne jest dla decyzji wymiarowych i nie występuje przy postępowaniu w sprawie umorzenia zaległości podatkowej).

Termin na wniesienie odwołania wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji o odmowie umorzenia zaległości podatkowej. Uprawnienie do wniesienia odwołania szczegółowo reguluje Ordynacja podatkowa.

Zamiast odwołania, podatnik może ponownie złożyć wniosek o umorzenie zaległości podatkowej, jeśli wystąpiły nowe okoliczności w stosunku do tych, które istniały w dniu podejmowania przez organ podatkowy decyzji o odmowie umorzenia. Okoliczności te należy wskazać w ponownie składanym wniosku. Co ważne, możliwe jest także wnioskowanie o umorzenie zaległości w większym lub mniejszym zakresie niż wskazano w pierwszym podaniu lub o zastosowanie innej ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, np. rozłożenie na raty lub droczenie płatności.



Do kogo mogę zwrócić się o pomoc w przypadku uzyskania negatywnej decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowej?

Warto wiedzieć, że od negatywnej decyzji dotyczącej umorzenia zaległości podatkowej wydanej przez organ drugiej instancji można wnieść skargę do właściwego wojewódzkiego sądu administracyjnego w ter-

minie 30 dni od dnia doręczenia (art. 53 § 1 ustawy z 30.8.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnym).

Do rozpoznania sprawy właściwy jest wojewódzki sąd administracyjny, w którego obszarze właściwości ma siedzibę organ podatkowy, którego działalność i decyzja została zaskarżona.

Sąd ten będzie sprawdzał, czy przesłanki do umorzenia, o których mowa w art. 67a i n. Ordynacji podatkowej, wystąpiły w badanej sprawie, a także, czy postępując zgodnie z zasadami postępowania podatkowego wynikającymi z Ordynacji podatkowej (zasada legalizmu, zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zasada prawdy obiektywnej) organ podatkowy właściwie ocenił materiał dowodowy (stan opisany we wniosku oraz dostarczone przez podatnika dowody) oraz czy wyciągnął z nich prawidłowe wnioski.

Sąd administracyjny nie będzie natomiast orzekał o zasadności lub też celowości zastosowania umorzenia – a więc nie będzie zmieniał merytorycznego rozstrzygnięcia organu. Nie będzie też co do zasady prowadził postępowania dowodowego i np. ustalał aktualny stan majątkowy skarżącego podatnika. Innymi słowy, sąd nie może zastąpić organu podatkowego i umorzyć – w drodze wyroku – zaległości podatkowej. Jeżeli sąd uzna, że postępowanie podatkowe w związku z wnioskiem o umorzenie zaległości nie było prowadzone prawidłowo (np. organ nie wziął pod uwagę całości materiału dowodowego, wyciągnął z niego wnioski sprzeczne z doświadczeniem życiowym, źle zinterpretował przesłanki, których wstąpienie warunkuje umorzenie itd.), to uchyli decyzję i zobowiąże organ do ponownego przeanalizowania sprawy. W przypadku orzeczenia przez sąd, że okoliczności zostały należycie rozważone, negatywna decyzja wydana przez organ podatkowy zostanie utrzymana w mocy.

Należy wspomnieć, że wyroki wojewódzkiego sądu administracyjnego są nieprawomocne i obydwu stronom przysługuje od nich skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA). Termin do jej wniesienia wynosi 30 dni od dnia doręczenia stronie odpisu orzeczenia WSA z uzasadnieniem.

Podstawą do sporządzenia skargi kasacyjnej jest naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie albo naruszenie przepisów postępowania, jeśli uchybienie to miało istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Skargę kasacyjną powinien sporządzić adwokat, radca prawny albo doradca podatkowy (art. 175 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) – na tym etapie konieczne jest już skorzystanie z wykwalifikowanej pomocy prawnej.

Wniesienie skargi do sądu administracyjnego wiąże się z koniecznością uiszczenia opłaty (wpisu). W 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny podjął korzystną dla podatników uchwałę uznając, że od skargi na decyzję organu podatkowego odmawiającą umorzenia zaległości podatkowej pobiera się wpis stały (uchwała NSA z 26.10.2009 r., sygn. akt II FPS 2/09). Oznacza to, że na wysokość opłaty, która należy uiścić aby sąd zajął się rozstrzygnięciem skargi nie wpływa na wysokość kwoty podatku, którego umorzenia wnioskuje podatnik. Kwota wpisu wynosi obecnie 500 zł (od skargi kasacyjnej 250 zł).

Dla osób, które nie są w stanie ponieść kosztów postępowania sądowego Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi przewiduje możliwość zastosowania tzw. prawa pomocy, polegającego na zwolnieniu od kosztów sądowych oraz ustanowieniu adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego lub rzecznika patentowego. Osoba, która chce skorzystać z tego prawa, musi złożyć wniosek przed wszczęciem postępowania lub już w jego trakcie (art. 243 i 244 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

Zgodnie z art. 245 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi prawo pomocy może być całkowite (zwolnienie od kosztów sądowych oraz ustanowienie adwokata, radcy prawnego albo doradcy podatkowego) albo częściowe (może polegać na zwolnieniu od poniesienia ułamkowej części kosztów albo zwolnieniu od poniesienia określonej kwoty pieniężnej).

The background of the entire page is decorated with a repeating pattern of document icons. Each icon is a rectangle with a folded top-right corner and several horizontal lines representing text. The icons are colored in a light green and a light gray, arranged in a staggered grid pattern.

Wzory wniosków

Wzór Nr 1

....., dnia
(miejscowość) (data)

.....
(imię i nazwisko/nazwa)

.....
(adres zamieszkania/siedziby)

.....
(PESEL/NIP)

.....
(nazwa organu)

.....
(adres siedziby)

WNIOSEK O UMORZENIE ZALEGŁOŚCI PODATKOWEJ/ ODSETEK ZA ZWŁOKĘ/OPŁATY PROLONGACYJNEJ¹

Na podstawie art. 67a § 1 pkt 3 ustawy z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.), wnoszę o umorzenie w całości/w części [zaległości podatkowej/odsetek za zwłokę/opłaty prolongacyjnej²] w podatku za okres w kwocie zł (słownie:.....).

Uzasadnienie³

.....

.....

.....

.....

.....

.....

¹ Niepotrzebne skreślić.

² Niepotrzebne skreślić.

³ W uzasadnieniu należy wykazać istnienie ważnego interesu podatnika lub ważnego interesu publicznego.

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

(podpis)

Wzór Nr 2

Warszawa, dnia 3 stycznia 2016 r.

Jan Kowalski

Ul. Białostocka 1 m. 2

11-123 Warszawa

PESEL: 75063010004

**Naczelnik Urzędu Skarbowego
Warszawa-Praga**

ul. Jagiellońska 15

03-719 Warszawa)

WNIOSEK O UMORENIE ZALEGŁOŚCI PODATKOWEJ

Na podstawie art. 67a § 1 pkt 3 ustawy z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.), wnoszę o umorzenie w całości zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2014 r. w kwocie 100 000 zł (słownie: sto tysięcy złotych) wraz z należnymi od niej odsetkami od zaległości podatkowych z tytułu nieopodatkowania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Uzasadnienie

Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga decyzją nr AA1514/2015/174 z 1.9.2015 r. określił mi zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok podatkowy 2014 r. w kwocie 50.000 zł (słownie: pięćdziesiąt tysięcy złotych) w związku z nieopodatkowaniem przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W mojej ocenie umorzenie wskazanego wyżej zobowiązania uzasadnione jest zarówno ważnym interesem podatnika jak i interesem publicznym. Przez ważny interes podatnika należy rozumieć między innymi sytuację, w której pobranie podatku może spowodować zagrożenie egzystencji podatnika lub znaczne obniżenie jego stopy życiowej. Ważny interes podatnika nie może być przy tym rozumiany wąsko, jedynie jako sytuacja nadzwyczajna, nagła lub nieprzewidziana, która wpłynęła na możliwość regulowania przez podatnika swoich należności wobec Skarbu

Państwa. W celu stwierdzenia, że podatnik ma ważny interes w umorzeniu zaległości podatkowej należy uwzględnić całokształt sytuacji majątkowej, rodzinnej, czy zdrowotnej podatnika.

Uważam, że umorzenie wskazanej w decyzji kwoty podatku jest uzasadnione, ponieważ z uwagi na sytuację finansową w chwili obecnej nie jestem w stanie zapłacić kwoty podatku określonej wskazaną powyżej decyzją, a co więcej zapłata podatku dodatkowo drastycznie pogorszy moją sytuację życiową. Kwota podatku znacznie, bowiem przewyższa wysokość mojego wynagrodzenia. Nie posiadam także oszczędności pozwalających na uiszczenie tak wysokiej kwoty podatku. W chwili obecnej zatrudniony jestem na pełny etat z wynagrodzeniem brutto w wysokości 4 tys. zł (umowa w załączeniu). Na moim utrzymaniu pozostaje bezrobotna małżonka oraz uczące się dziecko. Ze względu na wysokie stałe koszty utrzymania (rachunki za czynsz w załączeniu) oraz inne wydatki (ze względu na schorzenia ponoszę istotne wydatki na lekarstwa, kopie rachunków za ostatnie miesiące w załączeniu) nie jestem w stanie zarówno zebrać odpowiedniej kwoty na podatek jak i zaciągnąć kredytu (wobec braku zdolności kredytowej). Kwotę uzyskaną ze sprzedaży mieszkania przy ul. Iksińskiej 6, przeznaczyłem w całości na nabycie mieszkania przy ul. Białostockiej 1, w którym obecnie zamieszkuję wraz z rodziną (w załączeniu kopie obu umów sprzedaży). W związku z tym, że jak wskazałem zapłata wskazanej powyżej kwoty podatku przewyższa moje możliwości finansowe, w celu uzyskania środków na zapłatę podatku musiałbym dokonać sprzedaży jedynego mieszkania, w którym zamieszkuję obecnie wraz z rodziną.

W mojej ocenie istotne są także okoliczności powstania takiej zaległości podatkowej. Za umorzeniem wskazanej wyżej zaległości podatkowej przemawia, moim zdaniem, również interes publiczny. Brak złożenia przeze mnie zeznania o wysokości osiągniętego dochodu, który spowodował wydanie powyższej decyzji, spowodowany był błędnym pouczeniem mnie przez urząd skarbowy o obowiązkach związanych ze sprzedażą nieruchomości i warunkach skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych. Dwukrotnie kontaktowałem się telefonicznie z tutejszym urzędem skarbowym przed sprzedażą nieruchomości i uzyskałem informację, że skoro planuję wydać kwotę uzyskaną ze sprzedaży poprzedniego mieszkania w tym samym roku na zakup nowego mieszkania, to dochody ze zbycia nieruchomości są zwolnione od podatku i nie muszą się z nich rozliczać ani informować o tym organ. Taka informacja o braku podatku była istotnym elementem podjętej decyzji o sprzedaży.

Konieczność ochrony interesu publicznego we wskazanej sprawie wynika z zasady zaufania obywatela do państwa, która jest jedną z podstawowych zasadach demokratycznego państwa prawa i wynika z art. 2 Konstytucji. Zasada ta wyraża się między innymi w tym, że podatnik nie może być zaskakiwany decyzją organów państwowych, a tak jest w sytuacji, gdy państwo wyciąga wobec podatnika negatywne konsekwencje w związku z dostosowaniem się przez podatnika do udzielo-

nego mu przez organ błędnego pouczenia. W interesie ogółu społeczeństwa leży to, aby błędne działanie urzędnika państwowego nie powodowało ujemnych następstw dla podatnika działającego w dobrej wierze zgodnie z treścią tego pouczenia. Ponadto, w związku z tym, że przymusowa egzekucja podatku doprowadzi do drastycznego pogorszenia mojej sytuacji finansowej i życiowej, mogę być zmuszony korzystać z pomocy państwa w celu zapewnienia godnych warunków życia mojej rodzinie. Uważam, że sprzeczne z interesem publicznym jest żądania przez państwo zapłaty podatku w sytuacji, gdy zapłata ta pozbawia podatnika środków do życia i powoduje konieczność ponoszenia przez państwo kosztów pomocy społecznej.

Ponieważ znalazłem się w bardzo trudnej sytuacji, proszę o pozytywne rozpatrzenie mojego wniosku i umorzenie całości zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych wraz z odsetkami.

J. Kowalski

Załączniki:

- 1) Umowa sprzedaży mieszkania przy ul. Iksińskiej 6.
- 2) Umowa sprzedaży mieszkania przy ul. Białostockiej 1.
- 3) Umowa o pracę
- 4) Dowody ponoszonych opłat i kosztów stałych
- 5) Rachunki za lekarstwa

The background of the slide is decorated with a repeating pattern of gavel icons. Some gavels are outlined in black, while others are filled with a solid magenta color. They are arranged in a grid-like fashion, with some appearing to be in motion or having just struck a surface.

Omówienie wyroków sądowych

Omówienie wyroków sądów administracyjnych

a) wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2.3.2016 r. (sygn. akt II FSK 2474/15)

Tezy: Wystąpienie przesłanki „ważnego interesu podatnika” ogranicza swobodę uznania administracyjnego organu podatkowego. Wykroczeniem poza granicę uznania jest między innymi podjęcie decyzji uznaniowej na podstawie fałszywych przesłanek, z rażącym naruszeniem zasady sprawiedliwości, wskutek uwzględnienia oczywiście nie istotnych przesłanek.

M.I., w dniu 11.7.2013 r., wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego w W. o umorzenie kwoty w wysokości 1 279 058 zł zaległego podatku dochodowego za 2002 r. wraz z odsetkami. W uzasadnieniu wniosku skarżący powołał się na ważny interes podatnika oraz ważny interes publiczny, o których mowa w art. 67a Ordynacji podatkowej. Organy podatkowe zarówno pierwszej jak i drugiej instancji zgodnie odrzuciły żądania M.I. wskazując między innymi, że trudna sytuacja finansowa skarżącego (pozostawanie na utrzymaniu żony) nie spełnia wymogu ważnego interesu podatnika. Takie samo stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. Za sprawą skargi M.I. na orzeczenie Wojewódzkiego Sądu w W. sprawa trafiła do rozpoznania przez Naczelny Sąd Administracyjny. Jeden z podniesionych przez skarżącego zarzutów dotyczył naruszenia art. 67a Ordynacji podatkowej, poprzez błędną wykładnię zawartych w nim przesłanek.

W wyroku z 2.3.2016 r. Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok w całości oraz decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. Dokonując wykładni art. 67a Ordynacji podatkowej, Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że zawarta w nim alternatywa „ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego”, pozwala organowi na wybranie co najmniej jednej z przesłanek. Następnie NSA stwierdził, że rozumienie „ważnego interesu podatnika”, nie może być ograniczone jedynie do nadzwyczajnych sytuacji oraz zdarzeń losowych. Podejmując decyzję umorzeniową organ powinien dokonać dokładnej analizy sytu-

acji ekonomicznej podatnika. W kwestii wykładni przesłanki interesu publicznego sąd zauważył, że nie może być ona powiązana tylko i wyłącznie z konstytucyjnym obowiązkiem ponoszenia przez podatników ciężarów publicznych. Ulga umorzeniowa, będąca formą pomocy jaką państwo udziela podatnikowi ma na celu uniknięcie negatywnych skutków z perspektywy zarówno indywidualnej jak i społeczeństwa czy państwa. Interesem publicznym w tym rozumieniu, jest także sytuacja w której państwo poniosłoby większe koszty dochodząc zaległości podatkowej niż gdyby tego zaniechało.

b) wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 24.2.2016 r. (sygn. akt I SA/Łd 866/15)

Tezy: Decyzje organów podatkowych wydawane na podstawie art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej nie mogą być całkowicie dowolne. Dokonując wykładni przesłanek ważnego interesu podatnika oraz interesu publicznego organ powinien mieć na uwadze zasady sprawiedliwości oraz równości. Umorzenie zaległości powinno być formą pomocy udzielonej przez państwo, mającą na celu uniknięcie niepożądanych konsekwencji z punktu widzenia indywidualnego podatnika jak i społeczeństwa. Interesem publicznym może być także niedoprowadzanie podatników do potrzeby korzystania z pomocy socjalnej zapewnianej przez państwo. Podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji błędów popełnionych przez prawodawcę.

H.K., mieszkaniec G. wniósł do Naczelnika Urzędu Skarbowego w G. wniosek o umorzenie zaległości podatkowej dot. podatku dochodowego od osób fizycznych za 2009 r. Uzasadniając wniosek H.K. powoływał się między innymi na trudną sytuację finansową oraz wskazywał, że zaległość podatkowa była rezultatem działania w zaufaniu do organów państwa, odpowiedzialnych za treści zawarte w formularzu urzędowym używanym przy procedurze tzw. jednego okienka. Decyzją z 9.12.2014 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego odmówił umorzenia zaległości podatkowej stwierdzając, że w rozpatrywanej sprawie nie zachodzi przesłanka ważnego interesu podatnika oraz obiektywnie rozumiany interes publiczny. Utrzymując w mocy decyzję organu I instancji, Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. stwierdził, że pomimo zachodzenia przesłanki ważnego interesu podatnika (trudna sytuacja finansowa

wa i rodzinna H.K.) to w sprawie nie występuje obiektywnie rozumiany interes publiczny. Organ podatkowy drugiej instancji stanął również na stanowisku, że spełnienie przez H.K chociażby jednej z przesłanek nie obliguje go do automatycznego rozpoznania wniosku na korzyść podatnika.

Uchylając decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi zauważył, że zawarta kompetencja organu podatkowego zawarta w przepisach o uldze umorzeniowej nie jest zupełnie dowolna. Interpretacja przesłanek ważnego interesu podatnika oraz interesu publicznego powinna być dokonywana w szerszym kontekście. Organy podatkowe powinny mieć na uwadze zasady sprawiedliwości oraz równości. Stosując się do powyższych zasad, Sąd zauważył, że interes publiczny państwa przejawia się także w tym, aby podatnik na skutek uzyskania ulgi umorzeniowej, nie musiał korzystać z pomocy socjalnej zapewnianej przez państwo. Odnosząc się do zarzutu H.K., dotyczącego powstania zaległości na skutek działania w zaufaniu do organów państwa, WSA przypomniał, że z demokratycznej zasady prawa, wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP wynika, że podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji wynikających z błędu prawodawcy.

Helsińska Fundacja Praw Człowieka

Helsińska Fundacja Praw Człowieka została utworzona w 1989 r. przez członków Komitetu Helsińskiego w Polsce i obecnie jest jedną z największych organizacji pozarządowych w Polsce. Jej działalność obejmuje prowadzenie monitoringu i badań w zakresie przestrzegania praw człowieka, udzielanie pomocy prawnej Polakom i cudzoziemcom, prowadzenie litygacji strategicznej oraz innych działań w interesie publicznym. Fundacja współpracuje z międzynarodowymi instytucjami zajmującymi się prawami człowieka, od 2007 r. ma status konsultacyjny przy Radzie Społeczno-Gospodarczej ONZ (ECOSOC).

Więcej informacji o Fundacji: www.hfhr.pl

Klinika Prawa Człowieka a Podatki

Klinika Prawa Człowieka a Podatki Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka jest programem prawnym o charakterze edukacyjno-interwencyjnym, który rozpoczął działalność w 2010 r.

Celem programu jest zwrócenie uwagi na problemy związane ze stanowieniem i stosowaniem polskiego prawa podatkowego z punktu widzenia obywateli – podatników oraz poszukiwanie ich skutecznych rozwiązań. Klinika realizuje swój cel poprzez prowadzenie działań interwencyjnych i edukacyjnych. Działania interwencyjne mają na celu zwrócenie uwagi na konieczność realizacji przez ustawodawcę oraz organy stosujące prawo standardów sprawiedliwości proceduralnej w odniesieniu do rozwiązań przyjętych przez materialne i procesowe prawo podatkowe. Działania edukacyjne są realizowane w formie cotygodniowych zajęć warsztatowych, w których uczestniczy grupa studentów studiów prawniczych, która zajmuje się badaniem wybranych spraw zgłoszonych bezpośrednio do HFPC oraz będących przedmiotem zainteresowania środowisk naukowych i praktyków prawa.

Nadzór merytoryczny nad działalnością Kliniki sprawuje *pro bono* mec. Robert Krasnodębski radca prawny, doradca podatkowy i partner w Kancelarii Weil Gotshal & Manges, ceniony i wielokrotnie nagradzany prawnik praktyk, doświadczony nauczyciel akademicki.