

Zasady przyznawania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – argumenty prawne RPO

Rozumienie przesłanki ważnego interesu podatnika oraz interesu publicznego

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że pojęcia „ważnego interesu podatnika” oraz „interesu publicznego” stanowią klauzule generalne. Ich zakres treściowy jest każdorazowo przedmiotem ustaleń prowadzonych w toku postępowania na podstawie całokształtu okoliczności występujących w konkretnej sprawie.

Przy rozpatrywaniu spraw o udzielenie ulgi podatkowej organ działa w granicach tzw. uznania administracyjnego. W przypadku stwierdzenia przesłanki może zatem wniosek uwzględnić lub odmówić jego uwzględnienia, ma prawo wyboru rozstrzygnięcia. Zaznaczyć jednak trzeba, że wybór taki musi wynikać z prawidłowo przeprowadzonego postępowania. Innymi słowy, uznaniowy charakter decyzji oznacza, że organy mogą, ale nie muszą umorzyć zaległość. Decyzje wydane w tym trybie nie mogą być jednak dowolne.

W doktrynie wskazuje się, że połączenie decyzji uznaniowej z terminami niedookreślonymi, które stanowią podstawę prawną jej wydania powoduje, że organy podatkowe mają bardzo szerokie, wręcz nieograniczone pole do podejmowania rozstrzygnięć. Aby tego rodzaju wyjątkowo szerokie kompetencje nie godziły w istotę praworządnego państwa, niezbędne jest odwoływanie się do podstawowych zasad konstytucyjnych oraz zasad ogólnych postępowania, w tym w szczególności do zasady zaufania do organów podatkowych – por. B. Dauter, *Ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych*, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015.

Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, że pojęcia „ważnego interesu podatnika” oraz „interesu publicznego” powinny być interpretowane w zdecydowanie szerszym znaczeniu, w porównaniu do wykładni obecnie stosowanej w praktyce organów podatkowych, w tym w sprawie Skarżącego.

W toku postępowania o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania organy oprócz ustalenia, czy zachodzą ww. przesłanki, powinny wyważać interes publiczny z interesem indywidualnym strony, z uwzględnieniem zasady zaufania obywatela do demokratycznego państwa prawnego i stanowionego przez nie prawa, wyrażonej w art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483

z późn. zm. – dalej: „Konstytucja RP”), a także zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Nie można zatem zgodzić się z zapatrywaniem, że należy rozstrzygać sprawy z uwzględnieniem ważnego interesu podatnika, w sytuacji gdy nie stoi temu na przeszkodzie interes publiczny rozumiany jako interes budżetu państwa. Na gruncie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm. – dalej: „Op”) obie przesłanki mają charakter równorzędny.

Stosowanie instytucji umorzenia zaległości podatkowych nie powinno ograniczać się wyłącznie do zdarzeń absolutnie nadzwyczajnych lub losowych (takich jak np. klęski żywiołowe, wypadki, choroby). Przy ocenie wniosku o umorzenie zaległości podatkowej organy powinny oceniać całokształt sytuacji, w jakiej znalazł się podatnik, m.in. jego aktualne uwarunkowania ekonomiczne i rodzinne, okoliczności powstania zaległości podatkowej. Należałoby także rozważyć, czy domaganie się zapłaty należności podatkowych nie spowoduje konieczności objęcia dłużnika pomocą społeczną.

Oznacza to, że w pewnych przypadkach należy przed zasadą powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP) dać pierwszeństwo innym konstytucyjnym zasadom, tj. zasadzie uwzględnienia dobra rodziny, nakazującej państwu szczególną pomoc i opiekę dla rodzin niepełnych, czy wielodzietnych, znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej (art. 71 ust. 1 Konstytucji RP), zasadzie zabezpieczenia społecznego dla osób, które pozostają bez pracy i bez środków utrzymania bez własnej winy (art. 67 ust. 2 Konstytucji RP), a także zasadzie zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji RP).

Uzasadnienie naruszenia przepisów prawa procesowego oraz przepisów prawa materialnego, które miały istotny wpływ na wynik sprawy Skarżącego

Przenosząc powyższe rozważania na grunt rozpatrywanej sprawy, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, DIS w Łodzi nie wziął pod uwagę i nie rozważył w sposób należyty wszystkich okoliczności mających istotne znaczenie w kontekście przesłanki interesu publicznego, co w konsekwencji doprowadziło do naruszenia zasady prawdy obiektywnej (art. 122 Op, art. 187 § 1 Op w zw. z art. 235 Op) oraz zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 Op w zw. z art. 235 Op).

Wątpliwości Rzecznika budzi również sposób uzasadnienia sformułowanych przez organ wniosków i wyrażonych ocen z punktu widzenia zasady przekonywania (art. 124 Op w zw. z art. 235 Op) oraz szczególnych wymogów uzasadnienia decyzji uznaniowych (art. 210 § 4 Op w zw. z art. 235 Op).

Ponadto, organ dokonał błędnej wykładni art. 67a § 1 pkt 3 Op polegającej na utożsamieniu interesu publicznego z interesem fiskalnym, a także na pominięciu szczególnych okoliczności powstania zaległości podatkowej Skarżącego.

W konsekwencji ww. uchybienia doprowadziły do bezzasadnego wydania decyzji odmawiającej Skarżącemu udzielenia ulgi podatkowej.

Interes publiczny a wydatki w dziedzinie pomocy społecznej

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przesłankę interesu publicznego należy analizować wielopłaszczyznowo, w szerszym zakresie niż to uczyniono w zaskarżonej decyzji. Interes publiczny powinien uwzględniać nie tylko interes fiskalny związany z dochodami budżetowymi, ale także potencjalne wydatki, np. w dziedzinie pomocy społecznej – por. wyrok NSA z dnia 3 lipca 2007 r. (sygn. akt I FSK 1026/06), z dnia 6 sierpnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 451/09), z dnia 17 kwietnia 2014 r. (sygn. akt II FSK 1153/12), prawomocny wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 września 2014 r. (sygn. akt I SA/Kr 842/14), prawomocny wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 stycznia 2014 r. (sygn. akt I SA/Po 595/13).

W okolicznościach niniejszej sprawy organ nie zbadał, czy na skutek dochodzenia zaległości podatkowych od Skarżącego, państwo w efekcie nie poniesie większych kosztów niż w wypadku zaniechania korzystania z tego uprawnienia. DIS w Łodzi wyraźnie odwołał się do interesu budżetu państwa, który wymaga, aby należne podatki były rzetelnie wykazywane i płacone w ustawowych terminach, wskazując, że dzięki powszechności opodatkowania zapewnione są stałe wpływy środków do budżetu państwa. Jednocześnie organ ograniczył się jedynie do ogólnikowego stwierdzenia, że Skarżący aktualnie nie korzysta z pomocy finansowej państwa (str. 9-10 zaskarżonej decyzji).

Organ nie wziął więc pod uwagę, że w konsekwencji dochodzenia należności podatkowych może powstać konieczność uzyskania pomocy państwa w innej formie. Przy bardzo niskich dochodach, uzyskiwanych jedynie przez żonę Skarżącego (emerytura w wysokości 1072,76 zł netto miesięcznie), które w istocie nie pokrywają bieżących kosztów utrzymania (wydatki mieszkaniowe zostały oszacowane na ok. 900 zł miesięcznie), zapłata podatku może pozbawić rodzinę środków niezbędnych do minimum egzystencji. Zważyć również należy na istniejącą już zaległość w opłatach mieszkaniowych.

Ponadto jednozdaniowe stwierdzenie organu, że Skarżący nie wykazał, iż aktualnie korzysta z pomocy finansowej państwa (dodatek mieszkaniowy otrzymywany był do kwietnia 2013 r.) nie jest przekonujące i zdecydowanie nie spełnia wymogów, jakie obowiązują w przypadku uzasadniania decyzji (art. 124 Op w zw. z art. 235 Op oraz art. 210 § 4 Op w zw. z art. 235 Op), w tym w szczególności decyzji o charakterze uznaniowym.

Interes publiczny a okoliczności powstania zaległości podatkowej

DIS w Łodzi, przy ocenie przesłanki interesu publicznego, nie uwzględnił również szczególnych okoliczności powstania zaległości podatkowej w sprawie Skarżącego. Oczywistym jest, że postępowanie dotyczące udzielania ulgi podatkowej nie może zmierzać do kwestionowania poprawności postępowania wymiarowego i w konsekwencji podważenia prawomocnych wyroków sądowych.

Podnieść jednak należy, że kwestię przyznania ulgi w postaci umorzenia zaległości podatkowych należy rozpatrywać z uwzględnieniem przyczyn doprowadzenia do ich istnienia – np. wyrok NSA z dnia 30 października 2009 r. (sygn. akt II FSK 805/08). Na możliwość sięgania do argumentów związanych z genezą zadłużenia podatkowego zwrócił też uwagę B. Brzeziński w głosie do prawomocnego wyroku WSA w Gdańsku z dnia 29 maja 2008 r. (sygn. akt I SA/Gd 998/07).

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że przy ocenie, czy zaistniały przesłanki pozwalające na umorzenie zaległości, istotne znaczenie ma postawa podatnika. Należy więc odróżnić sytuacje, w których obywatel celowo nie wywiązuje się z obowiązku płacenia podatku pomimo tego, że dysponuje ku temu środkami, od sytuacji, gdy zaległość podatkowa jest konsekwencją zastosowania się przez podatnika do niejasnych przepisów prawa.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, treść formularza EDG-1 określonego w przepisach Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 marca 2009 r. w sprawie wzoru wniosku o wpis do ewidencji działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 50, poz. 399) mogła budzić uzasadnione wątpliwości u podatników pod kątem tego, czy jest ono równoznaczne ze złożeniem oświadczenia o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, zwłaszcza w kontekście wprowadzenia instytucji tzw. „jednego okienka”. Zważyć należy, że instrukcja wypełnienia formularza EDG-1 nie zawierała wytycznych dotyczących wypełnienia rubryki 26 pkt 3 „inne ewidencje”, wskazujących na konieczność złożenia dodatkowego oświadczenia o wyborze formy opodatkowania. Istotna jest również okoliczność, że ostatecznie formularz EDG-1 został zastąpiony formularzem CEIDG-1, w którym w rubryce 18 docelowo znalazło się oświadczenie podatnika o wyborze formy opodatkowania.

Na wadliwe rozwiązania prawne w zakresie projektu „*Jedno okienko dla przedsiębiorców*” w odniesieniu do procedur dotyczących wyboru formy opodatkowania zwrócono uwagę także w wystąpieniu pokontrolnym Kancelarii Prezesa Rady Ministrów z dnia 31 sierpnia 2010 r. kierowanym do Ministra Gospodarki (k. 44 akt administracyjnych). W punkcie 2.2 ww. wystąpienia wprost wskazano, że błędem było ograniczenie zasady „jednego okienka” tylko do procedur rejestracyjnych, bez objęcia nimi m.in. kwestii wyboru formy opodatkowania.

Nie bez znaczenia jest również okoliczność, że samo Ministerstwo Gospodarki w piśmie z dnia 10 września 2012 r., nr DDR-II-0212-73/12 wyraziło pogląd o konieczności stosowania korzystnej dla przedsiębiorców wykładni, uznającej złożenie poprawnie wypełnionego druku EDG-1 za odpowiadające formalnym wymogom złożenia oświadczenia w sprawie wyboru opodatkowania w formie ryczałtu. (k. 4 akt administracyjnych).

Tym samym, nie sposób uznać, że brak dostatecznej precyzji redakcyjnej treści formularza EDG-1 nie miał istotnego wpływu na powstanie zaległości podatkowej Skarżącego. Podkreślić należy, że podatnik ma prawo oczekiwać od prawodawcy tworzenia jasnych i zrozumiałych dla przeciętnego adresata regulacji, także w obszarze wzorów formularzy, określanych w drodze rozporządzeń. Nie do zaakceptowania jest więc stan, w którym to podatnik ponosi negatywne konsekwencje związane z wadliwym zredagowaniem formularza.

W myśl art. 121 § 1 Op postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Przepis ten nawiązuje wprost do konstytucyjnej zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji RP). Z treści tej zasady wynika nakaz lojalności państwa wobec adresata norm prawnych. Wyraża się on w stanowieniu i stosowaniu prawa w taki sposób, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela – por. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 1997 r. (sygn. K 26/97), z dnia 15 lutego 2005 r. (sygn. akt K 48/04). Zasada ta ma szczególnie ważne znaczenie w prawie daninowym, które ze swej istoty jest prawem ingerencyjnym.

W kontekście omawianej sprawy indywidualnej, nie sposób więc zgodzić się z DIS w Łodzi, który w zaskarżonej decyzji przy ocenie przesłanki interesu publicznego w zasadzie zmarginalizował okoliczności powstania zobowiązania podatkowego. Organ skoncentrował się na wykazaniu, że skoro sądy administracyjne nie podzieliły zarzutów Skarżącego i uznały za prawidłowe rozstrzygnięcia co do wymiaru podatku, to nie ma podstaw do uwzględnienia argumentacji o tym, że Skarżący działał w dobrej wierze, tj. w przekonaniu, że rubryka 26 pkt 3 oznaczała wybór opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (str. 7 skarżonej decyzji).

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, właśnie w postępowaniu o udzielenie ulgi podatkowej DIS w Łodzi powinien wziąć pod uwagę okoliczność, że fakt powstania zobowiązania nie wynikał z celowego działania Skarżącego nakierowanego na uniknięcie opodatkowania (w szczególności świadczy o tym postawa Skarżącego, który w toku prowadzenia działalności gospodarczej na bieżąco regulował zobowiązania podatkowe), a także powinien zbadać, czy treść redakcyjna formularza EDG-1 mogła przyczynić się do powstania zaległości podatkowej. Organ odwoławczy błędnie uznał, że ww. okoliczności pozostają bez znaczenia dla sprawy o umorzenie zaległości podatkowej i bezzasadnie

odmówił przeprowadzenia rozprawy wnioskowanej przez Skarżącego (postanowienie z dnia 19 marca 2015 r., SW/4331-0003/15/U04/12227/MP), przez co naruszył art. 200a § 1 pkt 2 oraz § 3 Op.

Podsumowując należy uznać, że organ dopuścił się naruszenia przepisów prawa procesowego poprzez zaniechanie dokładnego wyjaśnienia okoliczności sprawy, niepełne zebranie materiału dowodowego oraz nie rozważenie wszystkich okoliczności mających znaczenie dla uznania, że w sprawie Skarżącego wystąpił interes publiczny. Naruszenia te niewątpliwie miały istotny wpływ na wynik sprawy, ponieważ błędne ustalenia stanu faktycznego zdeterminowały negatywną ocenę przesłanki interesu publicznego. Ponadto, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, DIS w Łodzi naruszył prawo materialne, tj. art. 67a § 1 pkt 3 Op poprzez dokonanie oceny interesu publicznego z pominięciem podstawowych zasad konstytucyjnych stanowiących gwarancję ochrony praw obywatelskich.

Problematyka kontroli zgodności z prawem decyzji uznaniowych

Rzecznik Praw Obywatelskich zdecydował o przystąpieniu do niniejszego postępowania także w celu zasygnalizowania problemu natury generalnej związanego z sądową kontrolą decyzji uznaniowych. Analiza napływających do Rzecznika skarg wskazuje, że organy podatkowe zazwyczaj odmawiają udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Sprawy takie trafiają do sądów administracyjnych. Ze względu jednak na specyfikę decyzji uznaniowych kontrola ich legalności jest ograniczona. Sprowadzają się bowiem do oceny, czy organy w sposób prawidłowy przeprowadziły postępowanie dowodowe, a następnie, czy nie zostały przekroczone granice uznania administracyjnego.

Zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym w orzecznictwie sąd nie rozstrzyga o tym, czy organ powinien był umorzyć zaległość, lecz bada, czy organ podatkowy wydał decyzję z zachowaniem przepisów postępowania. Kontroli sądu nie podlega zatem uznanie samo w sobie, ale poprawność postępowania dowodowego i wyciągniętych zeń wniosków co do tego, czy dany stan faktyczny wypełnia użyte w art. 67a Op pojęcia niedookreślone „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”. Kontrola sądowa nie powinna więc odnosić się do kryteriów celowościowych czy słusznościowych – por. np. wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2015 r. (sygn. akt II FSK 1522/14), z dnia 25 czerwca 2014 r. (sygn. akt II FSK 1774/12), prawomocne wyroki WSA w Białymstoku z dnia 27 sierpnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Bk 139/14), z dnia 22 sierpnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Bk 219/14).

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że sposób kontroli sądu administracyjnego decyzji uznaniowych jest odmienny, niż w przypadku aktów związanych, ponieważ nie obejmuje badania merytorycznej zasadności rozstrzygnięcia. W praktyce prowadzi to do sytuacji, w których podatnicy, pomimo korzystnych dla siebie rozstrzygnięć sądów administracyjnych, wciąż otrzymują decyzje odmowne w przedmiocie

udzielania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Zazwyczaj przy ponownym rozpatrywaniu spraw organy podatkowe jedynie korygują formalne uchybienia dostrzeżone przez sądy administracyjne i następnie powołują się na możliwość wydania negatywnego dla strony rozstrzygnięcia, nawet przy ustaleniu istnienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. W konsekwencji instytucja udzielania ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego postrzegana jest w kategoriach instytucji pozornej. Brak jest bowiem faktycznej możliwości realizacji praw określonych przez ustawodawcę.

W literaturze przedmiotu podnosi się, że wszelkie wyłączenia w zakresie kontroli decyzji uznaniowych utrudniają realizację podmiotowego prawa do sądu, co z kolei zmniejsza ochronę obywatela przed jednostronnymi aktami administracyjnymi, które wydaje organ administracyjny. Tym samym, proponuje się zredefiniowanie instytucji uznania administracyjnego, tak aby w demokratycznym państwie prawnym funkcjonowało jako swoisty wybór rozstrzygnięcia spośród kilku równowartościowych prawnie rozwiązań dopuszczonych przez ustawodawcę, a nie jako swobodne działanie w ramach ustaw – szerzej M. Jędrzejczak, *Koncepcje ograniczające swobodę organu w ramach uznania administracyjnego*, „Przeгляд Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny”, 2012 r., nr 3.

Jedną z koncepcji mających na celu ograniczenie instytucji uznania administracyjnego i umożliwienie jej kontroli przez sądy administracyjne są tzw. dyrektywy wyboru konsekwencji prawnych, poprzez które ustawodawca może udzielić organowi wskazówek, co do tego jak należy dokonać wyboru – por. J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988. Są to wytyczne zapisane pod postacią proceduralnych zasad ogólnych, ale także zasad rangi konstytucyjnej. Mogą to być również określone okoliczności faktyczne. Innymi słowy, dyrektywy wyboru konsekwencji można wyprowadzać z całokształtu uregulowań systemowych, także z ideologii stosowania prawa.

Inną koncepcją wyznaczającą granice uznania administracyjnego jest konstrukcja legalności celu. Wiąże ona legalność z celowością i opiera się na założeniu, że działanie zgodne z konkretnymi normami prawnymi może być niezgodne z ogólnym celem, dla którego normy zostały skonstruowane. Wówczas takie niecelowe działanie, może być uznane przez sąd za niezgodne z prawem – por. W. Jakimowicz, *Zewnętrzne granice uznania administracyjnego*, Państwo i Prawo, 2010 r., z. 5. Koncepcja ta nawiązuje do teorii prawa niemieckiego, w której działanie niezgodne z ustawowym celem stanowi przesłankę do wzruszenia legalności decyzji uznaniowej. Przykładowo, uznanie administracyjne uważa się za niezgodne z prawem, w sytuacji, gdy administracja nie korzysta wcale lub nie korzysta we właściwym stopniu z uznania, gdy lekceważy w decyzjach prawa podstawowe lub ogólne zasady prawa administracyjnego – por. C. Strack, *Kontrola administracji przez ogólne sądy administracyjne w Niemczech*, w: *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego*. Księga jubileuszowa prof. zw. dr hab. Józefa Filipka, Kraków 2001.

W tym kontekście, tym bardziej zasadne jest przystąpienie przez Rzecznika Praw Obywatelskich do niniejszego postępowania i jednocześnie zaakcentowanie potrzeby rozważenia przez sąd dokonania kontroli zaskarżonej decyzji w jak najpełniejszym zakresie.