

Art. 42. ⁽³²⁾ 1. Należności pieniężne, do których nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej, przypadające państwowym jednostkom budżetowym, państwowym zakładom budżetowym, państwowym gospodarstwom pomocniczym i państwowym funduszom celowym, mogą być umarzane w całości lub w części, a ich spłata odraczana lub rozkładana na raty, z zastrzeżeniem ust. 7, gdy:

- 1) osoba fizyczna - zmarła, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawiła ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów, albo pozostawiła przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty stanowiącej wysokość 6.000 zł;
- 2) osoba prawna - została wykreślona z właściwego rejestru osób prawnych przy jednoczesnym braku majątku, z którego można by egzekwować należność, a odpowiedzialność z tytułu należności nie przechodzi z mocy prawa na osoby trzecie;
- 3) zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji tej należności lub postępowanie egzekucyjne okazało się nieskuteczne;
- 4) jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej uległa likwidacji.

2. W przypadku gdy oprócz dłużnika głównego są zobowiązane inne osoby, umarzanie należności, o których mowa w ust. 1, mających charakter cywilnoprawny, może nastąpić tylko wtedy, gdy warunki umarzania zachodzą wobec wszystkich zobowiązanych.

3. W przypadkach uzasadnionych względami społecznymi lub gospodarczymi, w szczególności możliwościami płatniczymi dłużnika oraz uzasadnionym interesem Skarbu Państwa, na wniosek dłużnika, mogą zostać odroczone terminy spłaty całości lub części należności albo rozłożona płatność całości lub części należności na raty.

4. Do umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat należności, o których mowa w ust. 1, są uprawnieni:

- 1) minister właściwy do spraw Skarbu Państwa - w odniesieniu do należności Skarbu Państwa o charakterze cywilnoprawnym, wynikających ze stosunków prawnych, w zakresie których jest on właściwy;
- 2) kierownik państwowej jednostki budżetowej, kierownik państwowego zakładu budżetowego - w odniesieniu do pozostałych należności przypadających jednostce budżetowej, jeżeli wartość należności głównej nie przekracza kwoty 40.000 zł;
- 3) dysponent funduszu - w odniesieniu do należności państwowego funduszu celowego;
- 4) dysponent główny - w pozostałych wypadkach.

5. Umorzenie należności oraz odroczenie terminu spłaty całości lub części należności albo rozłożenie płatności całości lub części należności na raty następuje:

- 1) w odniesieniu do należności o charakterze administracyjno-prawnym - na podstawie decyzji uprawnionego organu;
- 2) w odniesieniu do należności o charakterze cywilnoprawnym - na podstawie przepisów prawa cywilnego, w formie pisemnej.

6. Przepisy ust. 1-5 stosuje się odpowiednio do umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat odsetek od tych należności oraz do umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat innych należności ubocznych.

7. Przepisów ust. 1-6 nie stosuje się do należności, których umarzanie spłaty, odraczanie spłaty oraz rozkładania na raty określają odrębne przepisy.

8. Przepisów ust. 1 nie stosuje się do należności związanych z realizacją programów operacyjnych, projektów i zadań finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 1, 2, 3a i 4.

9. Egzekucja należności, o których mowa w ust. 1, z wyjątkiem należności o charakterze cywilnoprawnym, następuje w trybie i na zasadach określonych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Art. 43. ⁽³³⁾ 1. W przypadkach uzasadnionych ważnym interesem dłużnika lub interesem publicznym należności pieniężne, do których nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej, przypadające jednostce samorządu terytorialnego lub jej jednostkom organizacyjnym mogą być umarzane, a ich spłata odraczana lub rozkładana na raty, na zasadach określonych przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, z zastrzeżeniem ust. 3.

2. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określi szczegółowe zasady, sposób i tryb udzielania ulg, o których mowa w ust. 1, oraz wskaże organ lub osobę do tego uprawnioną.

3. Do przypadających jednostkom samorządu terytorialnego należności pieniężnych z tytułu realizacji zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami, stosuje się przepisy art. 42, z tym że uprawnienia kierownika państwowej jednostki budżetowej przysługują zarządowi jednostki samorządu terytorialnego.

ZALĄCZNIK nr 4 DO PROTOKOŁU NR 7/1/2008
Kamień Pieniężny
Z DNIA 18 stycznia 2008 r.

□ Lipiec L.

LEX/el. 2007

stan prawny: 2007.03.01

Komentarz do art. 42 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U.05.249.2104).

Artykuł 42 u.f.p. dotyczy zasad umarzania, odraczania lub rozkładania na raty należności pieniężnych, przypadających państwowym jednostkom budżetowym, państwowym zakładom budżetowym, państwowym gospodarstwom pomocniczym oraz państwowym funduszom celowym. Przepis ten określa przesłanki stosowania tych ulg, właściwość organów przyznających ulgę i formę prawną ich udzielania. Ustawowe określenie tych zagadnień wprowadzone zostało do ustawy o finansach publicznych przy okazji tzw. małej reformy finansów publicznych, tj. na podstawie ustawy z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1832). Do czasu wejścia w życie tej ustawy kwestie przyznawania ulg w spłacie należności pieniężnych przypadających państwowym jednostkom organizacyjnym sektora finansów publicznych określało rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 czerwca 2006 r. w sprawie sposobu i trybu umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 117, poz. 791).

Pojęcie należności pieniężnych

Ustawa o finansach publicznych nie formułuje definicji legalnej pojęcia **należności**. W języku polskim terminem tym określa się kwotę, sumę, którą należy komuś wpłacić [*Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, Warszawa 1988, tom II, s. 266]. Źródłem należności, o których mowa w art. 42 u.f.p., są przede wszystkim przepisy prawa, akty administracyjne oraz stosunki cywilnoprawne. Należnościami pieniężnymi objętymi hipotezą art. 42 są wszelkiego rodzaju kwoty przypadające państwowym jednostkom budżetowym, zakładom budżetowym, gospodarstwom pomocniczym oraz funduszom celowym na podstawie jakiegokolwiek tytułu prawnego, w szczególności ustaw lub aktów wykonawczych, umów, czynów niedozwolonych lub czynności administracyjnych (przede wszystkim decyzji).

Wzoboda państwowych jednostek organizacyjnych wymienionych w art. 42 ust. 1 u.f.p. w gospodarowaniu należnościami pieniężnymi obejmuje jedynie te **należności**, które **nie podlegają reżimowi** ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - **Ordynacja podatkowa** (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.). Przyjęta przez ustawę o finansach publicznych konstrukcja negacji powoduje konieczność precyzyjnego wyznaczenia zakresu rzeczowego stosowania ordynacji podatkowej, aby w sposób niebudzący wątpliwości ustalić, które z należności podlegają trybowi umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat - określone w ustawie o finansach publicznych, a które - ordynacji podatkowej.

Zakres stosowania przepisów ordynacji podatkowej wyznaczają dwa kryteria, tj. rodzaj daniny publicznej oraz właściwość rzeczowa do ustalania lub określania wysokości obciążenia lub rozstrzygania innych spraw podatkowych należących do właściwości organów podatkowych. W doktrynie proponuje się niekiedy przyjęcie domniemania podlegania wszelkich należności publicznoprawnych przepisom ordynacji podatkowej, a wyłączenie jej zakresu wymaga odrębnych, szczegółowych regulacji prawnych [A. Huchla, *Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową* (w:) *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza*, Wrocław 2001, s. 267]. Według innej propozycji, zakres rzeczowy stosowania ordynacji musi jednoznacznie wynikać z obowiązującego prawa, tj. zarówno z przepisów ordynacji podatkowej, jak i z przepisów innych ustaw, ponieważ zakresu tego nie można domniemywać [R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2005*, Wrocław 2005, s. 20-22]. "Obydwie propozycje są zresztą znacznie lepsze niż to, co wynika z obecnie obowiązującej zasady uzależnienia stosowania ordynacji od tego, czy daniny publiczne są ustalane lub określone przez organy podatkowe, czy też przez inne organy. W bardzo licznych przypadkach nie są one bowiem ustalane lub określone przez żaden z tych organów, gdyż ich wysokość wynika wprost z ustawy" [C. Kosikowski (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Piłsz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 28].

Tryb umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat, określony w art. 42, nie obejmuje zatem należności z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, opłaty skarbowe oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych oraz innych spraw z zakresu prawa podatkowego, należących do właściwości organów podatkowych (*arg. a contrario* z art. 2 § 1 ordynacji podatkowej).

Zgodnie natomiast z wyłączeniem sformułowanym w art. 2 § 4 ordynacji podatkowej, jej przepisów nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych oraz do opłat za usługi, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050 z późn. zm.); te należności zatem mogą być przedmiotem ulg określonych w art. 43 u.f.p. i wydanego na jej podstawie aktu prawa miejscowego. W literaturze prawnofinansowej podnosi się, że powody, dla których przepisów ordynacji podatkowej nie stosuje się do wszystkich rodzajów danin publicznych, są różne. Do podstawowych należy fakt, że niektóre opłaty mają charakter ceny za usługi (art. 2 § 4), niektóre niepodatkowe należności budżetowe nie wynikają ze stosunków publicznoprawnych (art. 3 pkt 8) oraz że niektóre wierzytelności pieniężne jednostek sektora finansów publicznych są wyłączone z mocy prawa.

Ordynacja podatkowa "nie ma zastosowania przede wszystkim do **opłat za usługi zakładów publicznych** (np. za zwiedzanie ogrodów botanicznych i zoologicznych), a także opłat za prawo do korzystania z dóbr objętych w interesie publicznym szczególną ochroną (np. opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska naturalnego, opłaty za szczególne korzystanie z wód oraz urządzeń wodnych, opłaty za umieszczanie odpadów na składowisku odpadów, opłaty związane z badaniem laboratoryjnym próby substancji trującej, opłaty abonamentowe oraz za używanie nie zarejestrowanego odbiornika radiofonicznego lub telewizyjnego, opłaty za używanie linii, urządzeń lub sieci telekomunikacyjnej, opłaty za nielegalnie pobrane paliwo lub energię, opłaty za czynności organów dozoru technicznego itd.), opłat pobieranych od osób wchodzących do kasyna

gry oraz do salonu gry w bingo pieniężne. Do opłat tego rodzaju stosuje się przepisy ustawy o cenach" (por.: C. Kosikowski (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja...*, s. 35).

W doktrynie prawa finansowego wskazuje się na trojakiemu rodzaju konstrukcje normatywne, odnoszące się do tej kwestii, tj.:

1. istnienia domniemania podlegania należności publicznoprawnych przepisom ordynacji podatkowej; wykluczenie z tego zakresu wymaga odrębnych, szczegółowych regulacji prawnych;
2. uregulowanie określonej należności publicznoprawnej w ustawie szczególnej, wraz z częściowym odesłaniem do stosowania przepisów ordynacji podatkowej;
3. uregulowanie określonej należności publicznoprawnej w ustawie szczególnej, bez odesłania do stosowania przepisów ordynacji podatkowej w nieuregulowanym zakresie, jednakże z charakteru i konstrukcji prawnej świadczenia oraz z przepisów ordynacji podatkowej wynika, że w tym zakresie będą miały one zastosowanie [por.: M. Uśák, *Opinia prawna z dnia 29 listopada 2006 r. dotycząca oceny rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych ustaw*, druk Sejmowy nr 1078, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, dostępna na www.sejm.gov.pl, s. 2-3].

Na wątpliwości w zakresie stosowania przepisów ordynacji podatkowej do niektórych należności pieniężnych zwracano uwagę już w toku prac legislacyjnych nad tzw. małą reformą finansów publicznych. "Przykładem mogą być tzw. renty planistyczne oraz szereg innych należności publicznoprawnych regulowanych w przepisach prawa administracyjnego materialnego. Problem jednak dotyczy znacznej części szerokiej i bardzo zróżnicowanej grupy należności pieniężnych określanych mianem danin publicznych. Zaliczenie określonych należności do danin publicznych nie przesądza jeszcze o obowiązku stosowania do nich całości lub części przepisów ustawy Ordynacja podatkowa. Niemniej jednak można zauważyć tendencję do obejmowania wymogiem stosowania przepisów Ordynacji podatkowej (wszystkich lub części) tych publicznoprawnych należności pieniężnych, o których prawodawca nie określił jednoznacznie, czy i w jakim zakresie te przepisy należy do nich stosować" [por. M. Uśák, *Opinia prawna...*, s. 2-3]. W opinii zwrócono także uwagę na różnorodność i niejednoznaczność obowiązujących regulacji prawnych. "Treść art. 42 i 43 ustawy o finansach publicznych nie koliduje bezpośrednio z tymi regulacjami prawnymi przy założeniu, że zawierają one normy szczególne. Jednak problem ustalenia w odniesieniu do niektórych należności, czy są one należnościami, o których mowa w art. 42 i 43 ustawy o finansach publicznych pozostawać będzie nierozwiązany. Jego rozwiązanie wymagałoby kompleksowych zmian (nowelizacje szeregu ustaw) i powinno stać się przedmiotem prac w dalszym etapie naprawy finansów publicznych (po uprzedniej szczegółowej analizie obowiązującego stanu prawnego [por. M. Uśák, *Opinia prawna...*, s. 2]).

Zakres podmiotowy art. 42 u.f.p. dotyczy państwowych jednostek budżetowych, państwowych zakładów budżetowych, państwowych gospodarstw pomocniczych oraz państwowych funduszy celowych. Nie obejmuje innych jednostek państwowych zaliczanych do sektora finansów publicznych (por. komentarz do art. 4 u.f.p.), wyposażonych w osobowość prawną, które na podstawie przepisów szczególnych, regulujących ich funkcjonowanie, samodzielnie gospodarują swoimi środkami. [Na temat gospodarki finansowej jednostek budżetowych, gospodarstw pomocniczych, zakładów budżetowych oraz funduszy celowych i zakresu ich samodzielności w dysponowaniu środkami publicznymi zob. szerzej komentarz odpowiednio do art. 20, 26, 24 i 29 u.f.p.].

W zakresie umarzania należności przypadających państwowym jednostkom budżetowym należy mieć na względzie także przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2006 r. w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych oraz trybu postępowania przy przekształcaniu w inną formę organizacyjno-prawną (Dz. U. Nr 116, poz. 783). Zgodnie z przepisem § 13 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia, w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach można umarzać należności nieściągalne bądź podejmować działania określone w odrębnych przepisach.

Określone w art. 42 u.f.p. przesłanki, tryb i organy właściwe do dokonywania umorzeń, odroczeń płatności lub rozkładania płatności na raty nie mają zastosowania do należności związanych z realizacją programów operacyjnych, projektów i zadań finansowanych z udziałem środków przeznaczonych na realizację programów przedakcesyjnych, środków pochodzących z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Rybołówstwa, środków Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej "Sekcja Gwarancji" oraz niektórych innych środków niepodlegających zwrotowi (art. 5 ust. 3 pkt 1, 2, 3a i 4).

Rodzaje ulg w spłacie należności pieniężnych

Artykuł 42 u.f.p. wprowadza zamknięty katalog ulg w spłacie należności pieniężnych, jakie stosować mogą określone w nim jednostki należące do rządowego podsektora finansów publicznych. Do katalogu tego należy umorzenie należności pieniężnych w całości lub w części, odroczenie spłaty lub rozłożenie spłaty na raty.

Umorzenie należności pieniężnej oznacza zwolnienie dłużnika z obowiązku spełnienia świadczenia wobec jednostki sektora finansów publicznych i skutkuje odstąpieniem od dochodzenia tej należności. Należność pieniężna może być umorzona w całości lub w części, jeśli zastosowanie innej ulgi byłoby niewystarczające. Umorzenie należności ma charakter nadzwyczajny i powinno być stosowane, gdy inna ulga w spłacie należności okazałaby się niewystarczająca.

Odroczenie spłaty należności pieniężnej polega na wydłużeniu terminu do zapłaty należności, czyli przesunięcie w czasie końcowej daty dokonania określonej czynności prawnej. Odroczenie spłaty powinno nastąpić przed upływem terminu, o którego odroczeniu wnioskuje dłużnik.

Rozłożenie na raty polega na podzieleniu, na wniosek dłużnika, kwoty należności na co najmniej dwie części i ustalenie dla

ich terminów płatności. Instytucja rozłożenia na raty, choć znajduje się w katalogu ulg obok instytucji umorzenia zaległości podatkowych, nie prowadzi ze strony jednostki sektora finansów publicznych do rezygnacji z należności, a jedynie do ich rozłożenia w czasie (decyzja o rozłożeniu na raty należności jest decyzją jakościowo inną od decyzji o umorzeniu należności, chociaż objęta jest regulacją tego samego artykułu).

Przesłanki stosowania ulg w spłacie należności pieniężnych

Ustawa o finansach publicznych w art. 42 ust. 1 i 3 formułuje zamknięty katalog przesłanek uzasadniających zastosowanie ulgi w spłacie należności. Są one jednakowe dla umorzenia, odroczenia spłaty i rozłożenia płatności na raty. Do przesłanek tych należą:

1. śmierć osoby fizycznej przy jednoczesnym niepozostawieniu żadnego majątku lub pozostawieniu ruchomości niepodlegających egzekucji na podstawie odrębnych przepisów, albo pozostawieniu przedmiotów codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty stanowiącej wysokość 6000 zł;
2. wykreślenie osoby prawnej z właściwego rejestru osób prawnych przy jednoczesnym braku majątku, z którego można by egzekwować należność, a odpowiedzialność z tytułu należności nie przechodzi z mocy prawa na osoby trzecie;
3. zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji tej należności lub postępowanie egzekucyjne okazało się nieskuteczne;
4. likwidacja jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej;
5. zachodzi przypadek uzasadniony względami społecznymi lub gospodarczymi, w szczególności możliwościami płatniczymi dłużnika oraz uzasadnionym interesem Skarbu Państwa.

Śmierć dłużnika będącego osobą fizyczną nie jest wystarczającą przesłanką umorzenia należności pieniężnej; przepis art. 42 ust. 1 pkt 1 u.f.p. formułuje dodatkowe warunki upoważniające wierzyciela do dokonania takiego umorzenia, tj. brak majątku, pozostawienie majątku niepodlegającego egzekucji albo pozostawienie wyłącznie przedmiotów użytku domowego o wartości nie przekraczającej 6000 zł. Wynika z nich, że w każdym przypadku umorzenie należności poprzedzone musi być wszczęciem i przeprowadzeniem postępowania spadkowego.

Powzięcie przypuszczenia, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji tej należności lub postępowanie egzekucyjne okazało się nieskuteczne (art. 42 ust. 1 pkt 2 u.f.p.), wymaga co najmniej podjęcia czynności zmierzających do wszczęcia postępowania egzekucyjnego w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji bądź kodeksu postępowania cywilnego. "Gdyby nie podjęto kroków do wszczęcia przez organ egzekucyjny tegoż postępowania, nigdy nie dowiedziano by się, czy uzyska się, czy też nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne (koszty dochodzenia). Zatem owo «uzasadnione przypuszczenie» faktycznie powinno opierać się na dowodach uzyskanych w ramach pierwszych czynności egzekucyjnych" [E. Ruśkowski (w:) *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz praktyczny*, pod red. E. Ruśkowskiego i J.M. Salachny, Gdańsk 2007, s. 162].

Zgodnie z utrwalonym w orzecznictwie podatkowym poglądem "w sprawie umorzenia wierzytelności pieniężnych nie jest dopuszczalne ograniczenie się przez organ do stwierdzenia braku podstaw do uznania, iż w postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym przez Urząd Skarbowy nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji należności. Zamierzając bowiem powołać się na okoliczność nieściągalności należności, organ winien był wykazać, że podjął wszelkie kroki zmierzające do jej stwierdzenia i wykazania. W przeciwnym razie podstawą faktyczną rozstrzygnięcia stanowi w istocie okoliczność nieustalona, a zatem przyszła i niepewna" (*wyrok* WSA w Warszawie z dnia 1 marca 2006 r., III SA/Wa 1068/05, Lex nr 198055).

W toku prac legislacyjnych nad powoływaną wcześniej nowelizacją z dnia 8 grudnia 2006 r. pojawiły się wątpliwości co do przesłanki określonej w art. 42 ust. 1 pkt 4 u.f.p., tj. sytuacji, gdy jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej uległa likwidacji. Rozwiązanie takie oceniano jako niespójne z intencją autorów projektu, wyrażoną w proponowanym ust. 1 pkt 2 u.f.p., zgodnie z którym dopiero ustanie bytu prawnego osoby prawnej połączone z zaistnieniem przesłanek uniemożliwiających wyegzekwowanie należności w postaci m.in. braku osób trzecich, na które przechodziłaby z mocy prawa odpowiedzialność, może uzasadniać udzielenie ulgi. "W przypadku niektórych przynajmniej jednostek organizacyjnych możliwe jest, że po ustaniu ich bytu prawnego odpowiedzialność za zobowiązania przechodzić będzie *ex lege* na osoby trzecie. Trudno zależeć uzasadnienie dla mniej rygorystycznego traktowania takich jednostek niż osób prawnych. Również z tego względu, że po zlikwidowanej jednostce może pozostawać majątek, który umożliwiałby zaspokojenie wierzyciela" [por. M. Uśák, *Opinia prawna...*, s. 2-3]. Uwagi te nie zostały jednak uwzględnione przez ustawodawcę.

W odniesieniu do umarzania należności o charakterze cywilnoprawnym na podstawie przesłanek wymienionych wyżej w pkt 1-4, ustawodawca wprowadził dodatkowy warunek dopuszczający zastosowanie tego przywileju. Zgodnie z art. 42 ust. 2 u.f.p., w przypadku, gdy oprócz dłużnika głównego są zobowiązane inne osoby, umorzenie należności może nastąpić tylko wtedy, gdy warunki umorzenia zachodzą wobec wszystkich zobowiązanych.

Kolejną przesłanką uzasadniającą zastosowanie ulgi w spłacie należności pieniężnych jest **przypadek uzasadniony względami społecznymi lub gospodarczymi**, w szczególności możliwościami płatniczymi dłużnika oraz uzasadnionym interesem Skarbu Państwa (art. 42 ust. 3 u.f.p.). Ocena istnienia lub nieistnienia interesu publicznego powinna uwzględniać obowiązujące przy podejmowaniu również tej decyzji zasady ogólne postępowania administracyjnego, w szczególności postępowania w sposób budzący zaufanie do organów władzy publicznej.

Przypadek uzasadniony względami społecznymi lub gospodarczymi jest przesłanką o charakterze uznaniowym. Podobnie jak w postępowaniu podatkowym, tak i w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 42 u.f.p. nie ma przeszkód w złożeniu przez dłużnika ponownego wniosku o zastosowanie ulgi uznaniowej w sytuacji, gdy wystąpiły nowe okoliczności względem stanu

faktycznego w dniu podejmowania decyzji odmawiającej umorzenia, odroczenia lub rozłożenia na raty spłat (por. odpowiednio: wyrok NSA z dnia 14 marca 1995 r., SA/Sz 98/95, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1998, z. 3, poz. 91).

Porównanie hipotez art. 42 i 43 u.f.p. prowadzi do interesującej konkluzji. W przypadku należności przypadających jednostkom zaliczanym do podsektora rządowego, zastosowanie ulgi na podstawie cennych klauzul określonych w art. 42 ust. 3 wymaga łącznego zaistnienia przesłanek przypadku uzasadnionego względami społecznymi lub gospodarczymi oraz uzasadnionego interesu Skarbu Państwa (art. 42 ust. 3 używa koniunkcji). Inaczej w odniesieniu do jednostek podsektora samorządowego, które - zgodnie z art. 43 ust. 1 u.f.p., mogą zastosować ulgę alternatywnie w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem dłużnika lub interesem publicznym (alternatywa zwykła).

Treści wypełniających te klauzule generalne szukać należy przede wszystkim w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, szczególnie bogatym w sprawach podatkowych, dotyczących stosowania ulg na podstawie ordynacji podatkowej. Nie ma przeszkód, by dokonana przez sądy wykładnię niektórych sformułowań ordynacji podatkowej stosować również przy interpretowaniu ustawy o finansach publicznych. "Przez interes publiczny rozumieć można oczekiwanie określonej grupy podmiotów funkcjonującej na danym obszarze. Interes podatnika to stan jego oczekiwania w zakresie określonej potrzeby (w obu przypadkach chodzi o interes materialny). Istnienie tych nieostrych (niedookreślonych) przesłanek nie podlega bieżącej kontroli" [por. w odpowiednim zakresie: S. Presnarowicz, *Zwolnienia i ulgi uznaniowe - przesłanki rozstrzygnięć*, Przegląd Podatkowy 1998, nr 7, s. 30 oraz H. Dzwonkowski, *Powstawanie zobowiązań podatkowych (cz. I)*, Przegląd Podatkowy 2000, nr 1, s. 3].

Określając przesłanki odroczenia terminu spłaty należności lub rozłożenia na raty, w art. 45 ust. 5 u.f.p. prawodawca - wbrew opiniom ekspertów - dopuścił się błędu tautologii stanowiąc: "w przypadkach uzasadnionych (...) uzasadnionym interesem Skarbu Państwa" [por. M. Uśák, *Opinia prawna...*, s. 2].

Forma prawna przyznawania ulg

O prawnej formie przyznawania ulg w spłacie należności pieniężnych przesądza charakter tych należności. W odniesieniu do należności o charakterze administracyjno-prawnym, umorzenie, odroczenie spłaty lub rozłożenie spłaty na raty następuje na podstawie decyzji uprawnionego organu. Wobec należności o charakterze cywilnoprawnym czynności te podejmowane są na podstawie przepisów prawa cywilnego, z zastrzeżeniem formy pisemnej. W tej samej formie co należnościami głównymi, dysponuje się także przypadającymi od nich odsetkami oraz innymi należnościami ubocznymi (art. 42 ust. 7 u.f.p.).

Stwierdzenie istnienia przesłanek ustawowych zastosowania ulg w spłacie należności pieniężnych przypadających jednostkom wymienionym w art. 42 ust. 1 u.f.p. stanowi wprawdzie konieczną przesłankę do rozważenia takiej możliwości, jednakże nie nakłada automatycznego obowiązku orzeczenia zwolnienia. Użyte sformułowanie "mogą" (por. ust. 1 i ust. 3) oznacza, że w każdym przypadku rozstrzygnięcie będzie miało charakter uznaniowy. Jeżeli przedmiotem ewentualnej ulgi ma być należność o charakterze administracyjnym, wydając niekorzystną dla dłużnika decyzję organ powinien wykazać w uzasadnieniu rozstrzygnięcia, dlaczego nie załatwiono sprawy w sposób zgodny z żądaniem wnioskodawcy. Uzasadnienie takiej decyzji nie może być lakoniczne ani oparte na sformułowaniach niewyjaśniających motywów takiego, a nie innego rozstrzygnięcia (odpowiednio: wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 1994 r., SA/Po 3423/93, niepublikowane. Por. także: E. Ochendowski, *Uznanie administracyjne* (tzw. "swobodne uznanie"), (w:) *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 1998, s. 129-132]. Ocena istnienia lub nieistnienia interesu publicznego powinna uwzględniać obowiązujące również przy podejmowaniu tej decyzji zasady ogólne postępowania administracyjnego, w szczególności postępowania w sposób budzący zaufanie do organów władzy publicznej (art. 8 kodeksu postępowania administracyjnego) i wynikające z niej zasady równości stron wobec prawa, domniemania słuszności prawnego interesu strony, zaufania do obywatela, bilansu kosztów i korzyści, służby publicznej, pewności w sferze stosowania prawa administracyjnego, kulturę organizacji i pracy, kwalifikacje merytoryczne i moralne pracowników organu. Znacznie mniej sformalizowane jest procedowanie z należnościami przypadającymi jednostce sektora finansów publicznych na podstawie stosunku cywilnoprawnego. W stosunkach tych zasadą fundamentalną jest zasada równości stron, a jednostka sektora finansów publicznych działa jako *statio fisci* Skarbu Państwa.

Rozstrzygnięcie w przedmiocie umorzenia, odroczenia lub rozłożenia na raty spłat uzależnione jest niekiedy od wniosku dłużnika (art. 42 ust. 3 u.f.p.). Samo złożenie wniosku o zastosowanie ulgi nie chroni dłużnika przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego. Nie ma przeszkód prawnych w alternatywnym formułowaniu wniosku o zastosowanie ulgi (np. o umorzenie należności albo jej rozłożenie na raty). Nie jest możliwe zastosowanie przez wierzyciela ulgi w zakresie przedmiotowym wykraczającym poza wniosek (tj. umorzenie należności, w sytuacji gdy dłużnik wnosi o rozłożenie płatności na raty lub umorzenie należności w całości, gdy wniosek dotyczy jedynie jej części).

Właściwość organów uprawnionych do umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat należności określa art. 42 ust. 4 u.f.p. Do czynności tych uprawnieni są:

- * minister właściwy do spraw Skarbu Państwa - w odniesieniu do należności Skarbu Państwa o charakterze cywilnoprawnym, wynikających ze stosunków prawnych, w zakresie których jest on właściwy;
- * kierownik państwowej jednostki budżetowej, kierownik państwowego zakładu budżetowego - w odniesieniu do pozostałych należności przypadających jednostce budżetowej, jeżeli wartość należności głównej nie przekracza kwoty 40.000 zł;
- * dysponent funduszu - w odniesieniu do należności państwowego funduszu celowego;
- * dysponent główny - w pozostałych wypadkach.

Zgodnie z ust. 6 komentowanego przepisu, egzekucja należności, z wyjątkiem należności o charakterze cywilnoprawnym, następuje w trybie i na zasadach określonych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tj. w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968 z późn. zm.).

Niewłaściwa gospodarka finansowa należnościami przypadającymi państwowym jednostkom sektora finansów publicznych, w tym m.in. bezprawne ich umarzanie, objęta jest reżimem odpowiedzialności za naruszenie **dyscypliny finansów publicznych** na podstawie ustawy z dnia 14 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114 z późn. zm., dalej "u.o.n.d.f.p."). Chodzi tu w szczególności o czyn polegający na niezgodnym z przepisami umorzeniu należności Skarbu Państwa lub innej jednostki sektora finansów publicznych (art. 5 ust. 1 pkt 3 u.o.n.d.f.p.). Przez "niezgodne z przepisami umorzenie" rozumieć należy umorzenie należności pieniężnej bez zaistnienia przesłanek określonych w art. 42 ust. 1 lub ust. 3 u.f.p. lub umorzenie dokonane przez organ niemający do tego kompetencji (np. umorzenie należności głównej w kwocie przekraczającej 40.000 zł przez kierownika państwowej jednostki budżetowej).

Prawidłowość gospodarki należnościami przypadającymi jednostkom sektora finansów publicznych sektora rządowego, z uwzględnieniem kompetencji w zakresie umarzania, odraczania spłat lub rozkładania płatności na raty, rozpatrywać należy także z punktu widzenia naruszeń dyscypliny, polegających na niepobraniu lub niedochodzeniu takich należności albo pobraniu lub dochodzeniu tej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia (art. 5 ust. 1 pkt 2 u.o.n.d.f.p.). Odnosząc się do zarzutu zaniechania naliczania kary umownej za nieterminowe wykonanie przedmiotu umowy w wysokości 2% wynagrodzenia umownego za każdy dzień opóźnienia - wbrew zapisom umowy, Główna Komisja Orzekająca w uzasadnieniu jednego z wydanych orzeczeń podkreśliła, że "zapis umowy dotyczący obowiązku naliczania kary umownej był jednoznaczny i nie pozostawiał obwinionemu możliwości odstąpienia od naliczania kary umownej. Obwiniony jednostronnie, bez jakichkolwiek wniosków Wykonawcy, zaniechał naliczania kary umownej, przyjmując że kara umowna byłaby rażąco wygórowana. Wykonawca przez cały czas realizacji umowy nie występował o zaniechanie naliczania kary umownej, zmianę umowy w tym zakresie, przedłużenie terminu do wykonania przedmiotu umowy (...). Okoliczność, że naliczona kara byłaby rażąco wygórowana, nie może stanowić usprawiedliwienia do zaniechania kary umownej" (orzeczenie GKO z dnia 11 lipca 2002 r., DF/GKO/Odw.-52/7/2002, LEX Nr 80059).



LEX/el. 2007

stan prawny: 2007.03.01

□ Lipiec L.

Komentarz do art. 43 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U.05.249.2104).

Artykuł 43 u.f.p. określa zasady umarzania, odraczania lub rozkładania na raty należności pieniężnych przypadających jednostkom samorządu terytorialnego lub ich jednostkom organizacyjnym. Przepis formułuje przesłanki stosowania wymienionych ulg oraz obliguje organy stanowiące jednostek samorządowych do określenia szczegółowych zasad, sposobu i trybu ich udzielania oraz organów lub osób do tego uprawnionych. Ustęp 3 - dotyczący procedowania z należnościami pieniężnymi z tytułu realizacji zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami - dodany został do komentowanego przepisu ustawą z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1832).

Artykuł 43 statuuje **zasadę samodzielności** jednostek samorządu terytorialnego w gospodarowaniu przypadającymi im lub ich jednostkom organizacyjnym należnościami pieniężnymi, do których nie stosuje się przepisów ordynacji podatkowej. W porównaniu z poprzednio obowiązującym w tym zakresie art. 34a ustawy o finansach publicznych z 1998 r., obowiązujący art. 43 wprowadza ustawowe przesłanki stosowania ulg w spłacie należności, enumeratywnie wylicza rodzaje dopuszczalnych ulg zamiast dotychczas używanego przez ustawodawcę nieprecyzyjnego określenia "umarzanie wierzytelności" oraz "udzielanie innych ulg w spłacie" oraz obliguje do określenia w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, będącej podstawą stosowania ulg, szczegółowych zasad i trybu udzielania ulg oraz organy lub osoby do tego uprawnione (zgodnie z u.f.p. z 1998 r. uchwała określać musiała jedynie organy uprawnione). Doprecyzowanie przepisów niewątpliwie ogranicza dowolność jednostki samorządu terytorialnego w określaniu przesłanek stosowania ulg w spłacie oraz ich rodzajów.

Artykuł 43 u.f.p. wprowadza **zamknięty katalog** ulg w spłacie należności pieniężnych, jakie zastosować można wobec dłużnika jednostki samorządu terytorialnego lub jej jednostki organizacyjnej. Ulgami tymi są: umorzenie, odroczenie spłaty lub rozłożenie spłaty na raty. Wspólną **przesłanką** warunkującą dopuszczalność zastosowania każdej ulgi jest ważny interes dla jednostki lub interes publiczny.

Pojęcie należności pieniężnych

Ustawa o finansach publicznych nie formułuje legalnej definicji pojęcia **należności**. W języku naturalnym przez należność rozumie się kwotę, sumę, którą należy komuś wpłacić [*Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, Warszawa 1988, tom II, s. 266]. Należności pieniężne, o których mowa w art. 43 u.f.p., przypadają jednostkom samorządu terytorialnego na podstawie jakichkolwiek tytułów prawnych. Ich źródłem są w szczególności przepisy prawa (ustawy lub rozporządzenia), akty administracyjne oraz stosunki cywilnoprawne. Zasada samodzielności jednostek samorządu terytorialnego w gospodarowaniu należnościami pieniężnymi, określona w art. 43 u.f.p., obejmuje jedynie te należności, które nie podlegają reżimowi ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.). Zakres stosowania przepisów ordynacji podatkowej wyznaczają dwa kryteria, tj. rodzaj daniny publicznej oraz właściwość rzeczowa do ustalania lub określania wysokości obciążenia lub rozstrzygania innych spraw podatkowych należących do właściwości organów podatkowych.

Tryb określony w art. 43 u.f.p. nie ma zatem zastosowania do należności z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, do opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych oraz innych spraw z zakresu prawa podatkowego, należących do właściwości organów podatkowych [więcej o pojęciu należności pieniężnych, do których nie stosuje się ordynacji podatkowej, por. tezy komentarza do art. 42 u.f.p.].

Zgodnie natomiast z wyłączeniem sformułowanym w art. 2 § 4 ordynacji podatkowej, jej przepisów nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych oraz do opłat za usługi, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050 z późn. zm.); należności te zatem mogą być przedmiotem ulg określonych w art. 43 u.f.p. i wydanego na jej podstawie aktu prawa miejscowego.

Szczegółowe zasady, sposób i tryb udzielania ulg określa organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego w drodze **uchwały** (art. 43 ust. 2 u.f.p.). Możliwość zastosowania ulg odnosi się do należności istniejących, nie mogą być stosowane do zobowiązań mających powstać w przyszłości.

Rodzaje ulg w spłacie należności pieniężnych

Artykuł 43 ust. 1 u.f.p. określa **zamknięty katalog** ulg w spłacie należności pieniężnych. Należy do nich umorzenie, odroczenie spłaty lub rozłożenie spłaty na raty.

Jednostki samorządu terytorialnego i ich jednostki organizacyjne upoważnione zostały do stosowania ulg w ramach tzw. uznania administracyjnego. Uznanie oparto na przepisie, który w swej treści zawiera pojęcia niedookreślone, takie jak "ważny interes podatnika" czy "interes publiczny".

Katalog ulg jest bardzo różnorodny, w związku z powyższym przesłanka ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, warunkująca zastosowanie ulgi powinna być rozważana z punktu widzenia charakteru przyznawanych ulg. Inny będzie ważny interes podatnika w przypadku rozkładania należności na raty, czy też odraczania terminu płatności, a inny w przypadku umarzania należności (por. w odpowiednim zakresie wyrok WSA w Białymstoku z dnia 7 czerwca 2006 r., I SA/Bk 150/06, Lex nr 194209).

Umorzenie należności pieniężnej oznacza zwolnienie dłużnika z obowiązku spełnienia świadczenia wobec jednostki sektora finansów publicznych i skutkuje odstąpieniem od dochodzenia tej należności. Należność pieniężna może być umorzona w całości lub w części, jeśli zastosowanie innej ulgi byłoby niewystarczające lub niemożliwe. Umorzenie należności, z uwagi na

swój nadzwyczajny charakter, służyć powinno przejściowo do odzyskania równowagi finansowej lub płynności dłużnika, a nie być trwałą formą jego subsydiowania. Nie ma przeszkód, by w przypadku braku możliwości zaspokojenia należności w formie pieniężnej doszło do zamiany należności, na wniosek dłużnika, na świadczenie rzeczowe lub usługi, odpowiadające wartości należności.

Odroczenie spłaty należności pieniężnej polega na wydłużeniu terminu do zapłaty należności, czyli przesunięcie w czasie końcowej daty dokonania określonej czynności prawnej. Odroczenie spłaty powinno nastąpić przed upływem terminu, o którego odroczeniu wnioskuje dłużnik. Wierzyciel nie jest oczywiście związany wnioskiem odnośnie długości żądanego przez niego odroczenia terminu spłaty. Dopuszczalne jest odroczenie spłaty należności pieniężnej w części, zbliżone w swej istocie do rozłożenia tej płatności na raty.

Rozłożenie na raty polega na podzieleniu, na wniosek dłużnika, kwoty należności na co najmniej dwie części i ustalenie dla nich terminów płatności. Ustalenie jednej raty w istocie rzeczy jest odroczeniem terminu płatności. Uwzględnienie wniosku podatnika o płatności na raty nie stwarza po stronie jednostki uprawnionej do podjęcia decyzji obowiązku rozłożenia spłaty należności na taką liczbę rat, jaką zaproponował dłużnik.

Instytucja rozłożenia na raty, choć znajduje się w katalogu ulg obok instytucji umorzenia zaległości podatkowych, nie prowadzi ze strony jednostki sektora finansów publicznych do rezygnacji z należności, a jedynie do ich rozłożenia w czasie (decyzja o rozłożeniu na raty należności jest decyzją jakościowo inną od decyzji o umorzeniu należności, chociaż objęta jest regulacją tego samego artykułu). W związku z powyższym, w tym kierunku organy powinny prowadzić postępowanie dowodowe, zmierzające do ustalenia sytuacji finansowej skarżącego, w tym m.in. jego możliwości płatniczych. By w pełni rozważyć wystąpienie indywidualnego interesu dłużnika nie wystarczy oprzeć się tylko na ustaleniach dotyczących stanu majątkowego oraz bieżących wpływów, nie ustalając faktycznej sytuacji finansowej zobowiązanego (i jego rodziny), na którą wpływ - oprócz dochodów - ma również wielkość stałych obciążeń i zobowiązań dłużnika (por. w odpowiednim zakresie wyrok WSA w Białymstoku z dnia 7 czerwca 2006 r., I SA/Bk 150/06, Lex nr 194209).

Ustalane do spłaty raty nie muszą być równe, dopuszczalne jest ustalenie rat w różnych kwotach, pod warunkiem dostosowania ich do możliwości finansowych dłużnika (por. odpowiednio wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2005 r., I FSK 44/2005, niepublikowany, dotyczący rozkładania na raty zaległości podatkowej). Udzielona ulga musi być jednak możliwa do wykonania. Udzielenie ulgi o charakterze fikcyjnym narusza zasadę zaufania obywateli do państwa. Ustalenie wysokości rat w kwotach niemożliwych do zapłacenia stwarza iluzję uwzględnienia wniosku (wyrok NSA z dnia 1 marca 2000 r., III SA 1546/99, ONSA 2001, z. 2, poz. 84, Monitor Podatkowy 2000, nr 8). Z art. 43 u.f.p. nie wynika konieczność ustalania terminów płatności rat w stałych okresach (np. co miesiąc), termin płatności raty może być również określony przez wskazanie konkretnej daty.

Wniosek dłużnika

Wprawdzie art. 43 nie formułuje wprost, jako koniecznej przesłanki zastosowania ulgi w spłacie należności pieniężnych, złożenia wniosku przez dłużnika, trudno jednak znaleźć podstawę dla wierzyciela do działania w tym zakresie z urzędu. Przyjąć zatem należy, że złożenie takiego wniosku jest obligatoryjne, a organ (osoba) uprawniona do zastosowania ulgi jest treścią tego wniosku związana. Oznacza to w szczególności, że nie można zastosować ulgi innej niż wnioskowana (np. rozłożyć płatność na raty, jeżeli dłużnik wnosi o odroczenie terminu płatności). Przyznając ulgę, organ może natomiast nie uwzględnić wniosku w całości i np. skrócić termin odroczenia wskazany we wniosku czy też umorzyć zaległość w kwocie niższej niż wnioskowana [por. odpowiednio: L. Etel (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006].

Dłużnik ubiegający się o zastosowanie ulgi powinien we wniosku wykazać swój ważny interes, w szczególności, że z uwagi na swoją sytuację rodzinną, majątkową i wysokość dochodów nie jest w stanie ich uiścić, a ściągnięcie należności w d. t. z egzekucji spowodowałoby dla niego i jego rodziny nadmierne obciążenie majątkowe lub inne ciężkie skutki. Dopuszczalne jest alternatywne formułowanie żądań przyznania określonej ulgi. W jednym wniosku dłużnik może wnosić o umorzenie należności lub jej rozłożenie na raty, albo też o odroczenie spłaty. O zastosowaniu jednej ze wskazanych ulg (bądź o odmowie zastosowania którejkolwiek) decyduje w takiej sytuacji wierzyciel - jednostka sektora finansów publicznych albo jej jednostka administracyjna w ramach uznania.

Przesłanki stosowania ulg w spłacie należności pieniężnych

Artykuł 43 u.f.p. określa dwie samodzielne przesłanki zastosowania ulgi w spłacie należności pieniężnych, tj. **ważny interes dłużnika** lub **interes publiczny**. Artykuł 43 nie ustala hierarchii przesłanek uwzględnianych przy podejmowaniu decyzji o przyznaniu ulgi, nie określa również zasad rozstrzygania konfliktów między nimi. Należy zatem uznać, że określone w komentowanym przepisie interesy są prawnie równorzędne, podlegają jednakowej ochronie, bez dominacji któregośkolwiek z nich. Wystąpienie tylko jednej z przesłanek upoważnia podmiot uprawniony do podjęcia decyzji (ale nie zobowiązuje) o zastosowaniu ulgi. Kumulacja przesłanek zwiększa oczywiście szanse dłużnika na pozytywne rozpatrzenie jego wniosku.

Stwierdzenie istnienia przesłanek ustawowych zastosowania ulg w spłacie należności pieniężnych przypadających jednostkom wymienionym w art. 43 u.f.p., nie nakłada na nie automatycznego obowiązku orzeczenia zwolnienia. Użyte w ust. 3 komentowanego przepisu sformułowanie "mogą" oznacza, że w każdym przypadku stosowna decyzja podjęta będzie w ramach uznania administracyjnego. Rozstrzygnięcie w przedmiocie umorzenia uzależnione jest od wniosku dłużnika.

Doprecyzowanie klauzul generalnych "ważnego interesu dłużnika" oraz "interesu publicznego" ułatwia analiza orzecznictwa sądów administracyjnych, wydawanego przede wszystkim w sprawach podatkowych. Kryteria ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego są bowiem podstawą stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie ordynacji

podatkowej (por. w szczególności art. 67a ordynacji podatkowej). "Kryteria ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego są bardzo pojemne. Powoduje to, że orzecznictwo sądowe rozstrzyga te sprawy *ad casum*, nie tworząc wyraźnych linii orzeczniczych, a nawet uchylając się od rozstrzygnięć w tych sprawach" [H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 400]. "Zwroty: «ważny interes podatnika» oraz «interes publiczny» są na tyle pojemne, iż pozwalają objąć swym zakresem wszelkie okoliczności mające wpływ na dokonanie prawnej kategoryzacji sytuacji podatnika. Nie wolno w sposób czysto mechaniczny założyć, iż sformułowane w sposób nieostry normatywne przesłanki rozstrzygnięcia odnoszą się wyłącznie do okoliczności i faktów mających znaczenie dla oceny sytuacji materialnej wnioskodawców" (wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2000 r., III SA 8348/98, Lex Nr 42867). Przy wykładni obu klauzul należy sięgać do społecznie akceptowanej hierarchii wartości.

Na podstawie analizy orzecznictwa sądowoadministracyjnego wyodrębnić można kilka zasadniczych tez, przybliżających rozumienie klauzul "ważnego interesu podatnika (dłużnika)" oraz "interes publicznego". Nie ma przeszkód jurystycznych, by *mutatis mutandis* - posilkować się dorobkiem orzecznictwem w sprawach podatkowych przy interpretacji klauzul z art. 42 i 43 u.f.p.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 u.f.p., przesłanką stosowania ulg w zapłacie należności jest **ważny interes dłużnika**, a nie jakikolwiek interes dłużnika, co powoduje konieczność ich gradacji i dokonywania oceny tego interesu. Określenie "ważny" oznacza tyle, co "mający dużą wagę, duże znaczenie, wiele znaczący, doniosły, istotny" [*Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, Warszawa 1988, tom II, s. 664]. "Nie każdy więc interes, ale taki, który może być uznany za «sluszny», ma być brany pod uwagę. W ten sposób ustawodawca wprowadził dodatkowy element oceniający. Wskazywać ma on zapewne na to, że chodzi o interes godny, interes *legitime*, niestojący w sprzeczności ani z prawem, ani z zasadami współżycia społecznego. Oczywiście jednak, jak zwykle przy takich terminach nieokreślonych, jest rzeczą niezwykle trudną (jeśli w ogóle nie niemożliwą) ustalić ściśle treść tego pojęcia" [S. Rozmaryn, *O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego*, Państwo i Prawo 1961, z. 12, s. 893-894]. W odróżnieniu od interesu społecznego, ważny interes dłużnika jest interesem indywidualnym, uźnionym w konkretnej sytuacji.

Pojęcie "ważnego interesu dłużnika" jest określeniem nieostrym, zawierającym szeroki zakres pojęciowy, przy czym nawet, jeśli zaistnieje sytuacja wskazująca na ważny interes dłużnika uzasadniający umorzenie, odroczenie spłaty lub rozłożenie spłaty na raty, to jednostka sektora finansów publicznych może odmówić tego przywileju. Zależy to od jej uznania i "ten typ decyzji w przypadku negatywnego załatwienia wniosku uchyla się w zasadzie od kontroli pod względem zgodności z prawem. Sądowa kontrola tego rodzaju decyzji jest ograniczona i sprowadza się do zbadania, czy organ rozstrzygający badał sprawę pod kątem wymienionych w ww. przepisie dyrektyw ustawowych, jak również czy zebrał i rozważył cały materiał dowodowy w danej sprawie" (wyrok NSA w Gdańsku z dnia 26 kwietnia 2000 r., I SA/Gd 992/99, Lex Nr 44317).

O istnieniu ważnego interesu dłużnika decydować powinny kryteria zobiektywizowane, na podstawie których samorządowa jednostka organizacyjna rozstrzyga o umorzeniu bądź odmowie umorzenia albo o zastosowaniu innej ulgi wobec przypadającej jej należności pieniężnej. Ważnego interesu dłużnika nie należy utożsamiać z jego subiektywnym przekonaniem o potrzebie skorzystania z ulgi. W doktrynie przyjmuje się, że przez ważny interes należy rozumieć nadzwyczajne względy, które mogłyby zachwiać podstawami egzystencji [tak np.: S. Babiarsz i in.: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 253]. W dorobku orzecznictwem sądów administracyjnych wyodrębnić można kilka zasadniczych tez:

- * uznanie interesu dłużnika za ważny powinno opierać się na obiektywnej ocenie sytuacji, a nie na przekonaniu wnioskodawcy, wynikającym wyłączenie z poczucia krzywdy i nierówności. Decydujące znaczenie mają kryteria zobiektywizowane, na podstawie których wierzyciel rozstrzygnie o przyznaniu bądź odmowie przyznania ulgi w zapłacie należności. Przykładowo, wyjaśniając przesłanki umorzenia zaległości podatkowej WSA podkreślił, że "ważnego interesu podatnika nie można utożsamiać z jego subiektywnym przekonaniem o potrzebie umorzenia zaległości podatkowej" (wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2006 r., III SA/Wa 53/06, Lex Nr 204717). Interes dłużnika powinien być przy tym "ważny" w rozumieniu obiektywnym, nie może być natomiast wyprowadzony z własnego tylko przekonania opartego na poczuciu krzywdy i nierówności;
- * przesłanką do umorzenia odsetek za zwłokę jest ważny interes podatnika lub interes publiczny. Jeżeli organ podatkowy przeanalizował, czy powyższe przesłanki nie wystąpiły i odpowiednio uzasadnił swoją decyzję, to do niego należy wybór rozstrzygnięcia (por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 czerwca 2004 r., III SA 444/03, Monitor Podatkowy 2004, nr 8);
- * za ważny interes podatnika należy uznać sytuację, w której z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków, podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych wskutek utraty możliwości zarobkowania lub utraty majątku. W odniesieniu do osób fizycznych podstawą podjęcia decyzji o zastosowaniu bądź nie ulgi w spłacie należności pieniężnych, będzie w pierwszej kolejności sytuacja rodzinna, finansowa i życiowa dłużnika, czyli ocena skutków ekonomicznych dla niego i jego rodziny (por. wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98, POP 2000, z. nr 6, poz. 168);
- * ważny interes podatnika to sytuacja, gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków, podatnik nie jest w stanie zaległości podatkowych uregulować. Będzie to utrata możliwości zarobkowania, utrata losowa majątku (wyrok NSA w Szczecinie z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98, POP 2000, z. 6);
- * nie jest argumentem przemawiającym przeciwko skarżącemu fakt, że już raz - w roku poprzednim - skorzystał z umorzenia podatku. Jeżeli jego sytuacja nie uległa obiektywnie polepszeniu, odmowa uwzględnienia wniosku świadczy wręcz o niekonsekwencji w działaniu organu (wyrok NSA w Gdańsku z dnia 19 kwietnia 2002 r., I SA/Gd 1704/99, Lex Nr 76062);
- * skoro umorzenie zaległości podatkowej oraz zaniechanie poboru podatku jest instytucją nadzwyczajną, to tym samym wypadki społeczne i gospodarcze muszą posiadać tę samą cechę. Zatem za umorzeniem zaległości podatkowej oraz za zaniechaniem poboru podatku przemawiać będą wypadki niezależne od sposobu postępowania podatnika bądź

spowodowane działaniem czynników, na które podatnik nie mógł mieć wpływu (por. wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 1999 r., SA/Gd 3277/95, wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2000 r., I SA/Gd 655/98, wyrok NSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2002 r., I SA/Gd 1563/99, Lex Nr 76080). Z drugiej jednak strony nawet ustalenie, że ważny interes dłużnika lub zagrożenie jego egzystencji uzasadniają zastosowanie ulgi, nie zobowiązuje, samo przez się, do wydania pozytywnej dla niego decyzji. Odmowa przyznania ulgi nie narusza prawa ani wtedy, gdy wystąpiły przesłanki jej przyznania, ani wtedy, gdy nie miały one miejsca (wyrok NSA w Lublinie z dnia 1 grudnia 1999 r., I SA/Lu 1238/98, Lex Nr 452333);

- * należy patrzeć mając na uwadze nie tylko sytuacje nadzwyczajne, ale także normalną sytuację ekonomiczną, w tym wysokość uzyskiwanych przez stronę dochodów, jak również konieczność ponoszenia wydatków, np. związanych z kosztami leczenia członków najbliższej rodziny podatnika (por. wyrok NSA z dnia 2 września 1999 r., SA/Sz 1753/98, niepublikowane).

Drugą z przesłanek warunkujących możliwość umorzenia należności pieniężnej, odroczenia spłaty lub rozłożenia spłaty na raty, jest istnienie interesu publicznego. **Interes publiczny** to sytuacja, w której za zastosowaniem ulgi przemawiają pewne wartości społecznie aprobowane, zasługujące na uwzględnienie z uwagi na interes ogólny [H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 320]. Należy go rozumieć jako dyrektywę postępowania, nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa lub danej społeczności lokalnej (jednostka samorządu terytorialnego), takich jak: sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej, sprawność działania aparatu państwowego itp. [por. odpowiednio: L. Etel (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa...*, s. 186-187 oraz S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002, s. 68]. Klauzula interesu publicznego nie powinna być traktowana abstrakcyjnie przy podejmowaniu niekorzystnych dla dłużnika rozstrzygnięć.

Analizując brzmienie różnych klauzul generalnych stosowanych w aktach prawnych, zdaniem Z. Janowicza, z pewnym uproszczeniem można przyjąć, że "interes społeczny" jest odpowiednikiem pojęcia "interes państwowy" lub "interes publiczny" [Z. Janowicz (w:) *Kodeks...*, s. 67]. "Teoria interesu Launa głosiła tezę, że wszędzie tam, gdzie ustawodawca używa pojęcia «interes publiczny» mamy do czynienia z udzieleniem prawa decydowania według swobodnego uznania, gdyż je nie administracja jest powołana do oceny tego interesu. Teoria ta miała wpływ na praktykę sądów administracyjnych w Austrii, a później w Polsce. Najwyższy Trybunał Administracyjny odmawiał kontroli aktów administracyjnych o tyle, o ile oparte one były na przepisach prawa powołujących się na interes publiczny. Zakres kontroli NTA przez to znacznie się zmniejszył" [por. E. Ochendowski, *Uznanie administracyjne (tzw. "swobodne uznanie")* (w:) *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 1998, s. 130, a także: M. Zimmermann, *Formy działania administracji państwowej. Akt administracyjny* (w:) M. Jaroszyński, M. Zimmermann, W. Brzeziński, *Polskie prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 1956, s. 355].

Dokonując wykładni pojęcia "interes publiczny", podobnie jak przy interpretacji pojęcia "ważny interes dłużnika", można posłużyć się bogatym orzecnictwem sądowno-administracyjnym zarówno z zakresu prawa podatkowego (ordynacji podatkowej), jak też innych dziedzin prawa administracyjnego. Przykładowo, dokonując interpretacji klauzuli "interesu publicznego" używanej przez art. 64e § 2 pkt 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968 ze późn. zm.) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie orzekł, że należy je ocenić z uwzględnieniem "wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do organów państwa, a także wyeliminowanie sytuacji, gdy rezultatem zapłaty należności będzie obciążenie Skarbu Państwa kosztami pomocy. Z drugiej zaś strony interes publiczny nie może być utożsamiany z subiektywnym przekonaniem wnioskodawcy o zasadności umorzenia tych kosztów. Przy jego ocenie należy też uwzględnić zasadność obciążenia państwa, a w rezultacie całego społeczeństwa kosztami udzielonej w ten sposób pomocy, na tle sytuacji finansowej państwa. Niemożność jednoznacznego zdefiniowania tego pojęcia powoduje, że w każdym indywidualnym przypadku jego znaczenie może uwzględniać różne aspekty wskazanych wyżej wartości" (wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 sierpnia 2005 r., III SA/Wa 646/05, Lex Nr 190818). ¹⁹ Istnienie lub nieistnienie interesu publicznego powinna uwzględniać obowiązujące przy podejmowaniu również tej decyzji zasady ogólne postępowania administracyjnego, w szczególności postępowania w sposób budzący zaufanie do organów władzy publicznej (art. 8 kodeksu postępowania administracyjnego).

Orzecznictwo sądów administracyjnych, głównie w sprawach podatkowych, sformułowało następujące tezy odnośnie do istnienia lub nieistnienia interesu publicznego:

- * interes publiczny to sytuacja, gdy zapłata zaległości podatkowej spowoduje konieczność sięgania przez podatnika do środków pomocy państwa, gdyż nie będzie w stanie zaspokajać swoich potrzeb materialnych (wyrok NSA w Szczecinie z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98, POP 2000, z. 6). Organy podatkowe przy podejmowaniu decyzji muszą również brać pod uwagę interes ogólnospołeczny, w którym leży zapewnienie dopływu należności podatkowych do budżetu;
- * ważny interes wnioskodawcy może być uwzględniony tylko do granic kolizji z interesem publicznym. Zasadą powinno być terminowe regulowanie należności przypadających jednostkom sektora finansów publicznych; przy podejmowaniu decyzji o zastosowaniu ulgi należy mieć na uwadze, by dłużnik nie był z zobowiązania zwalniany w sposób pochopny. Nie można uznać interesu strony za słuszny, jeżeli godzi on w interes społeczny (wyrok NSA z dnia 23 lipca 1995 r., SA/Wr 2744, niepublikowany);
- * nie jest interesem słusznym interes znaczącej liczby osób (wyrok NSA z dnia 5 lipca 1999 r., IV SA 941/97, Lex Nr 48150);
- * interpretując kierunkową dyrektywę wyboru "interesu publicznego" należy mieć na uwadze zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Z zasady tej wynika zakaz przerzucania na podatnika błędów lub uchybień popełnianych w procesie stosowania istniejących przepisów (wyrok WSA z dnia 9 czerwca 2004 r., III SA 394/03, POP 2005, z. 4);
- * celem udzielenia ulgi podatkowej przewidzianej w art. 22 § 2 ordynacji podatkowej jest udzielenie pomocy podmiotom

gospodarczym znajdującym się w przejściowo trudnej sytuacji finansowej, po to, by mogły one przewyciężyć te trudności i w dalszym ciągu prowadzić działalność gospodarczą. Natomiast w sytuacji ogłoszenia upadłości podmiotu gospodarczego, zmierzającej do sprzedaży majątku upadłego i zaspokojenia wierzycieli, przyznanie ulgi w postaci zaniechania poboru podatku oznaczałoby rezygnację Skarbu Państwa z należnych świadczeń z nieuzasadnioną korzyścią dla innych wierzycieli, co nie leży w interesie społecznym (wyrok NSA w Szczecinie z dnia 22 września 1999 r., SA/Sz 164/98, Lex Nr 39004).

Interes społeczny (interes publiczny) nie jest kategorią jednolitą. W jego obrębie wyróżnia się m.in. interes ogólnonarodowy, interes gminy, interes powiatu [J. Zdyb, J. Stelmasiak, *Zasady ogólne Kodeksu postępowania administracyjnego. Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego z komentarzem*, Lublin 1992, s. 55]. Na możliwą kolizję pomiędzy różnymi interesami społecznymi (interesami publicznymi) zwracał uwagę Z. Janowicz (w:) *Kodeks...*, s. 72]. Dla wykładni przesłanek określonych w art. 43 u.f.p., zważywszy cel tego przepisu, ograniczone znaczenie będzie miał pogląd Sądu Najwyższego, zgodnie z którym pojęcie interesu publicznego nie powinno być utożsamiane z interesem ekonomicznym lub fiskalnym państwa (por.: wyrok SN z dnia 24 czerwca 1993 r., III ARN 33/93, PiP 1994, z. 9, s. 111).

Tryb stosowania ulg w spłacie

Szczegółowe zasady, sposób i tryb udzielania ulg w spłacie należności pieniężnych przypadających jednostce samorządu terytorialnego lub jej jednostkom organizacyjnym oraz organy lub osoby do tego uprawnione określa organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego w drodze uchwały (art. 43 ust. 2 u.f.p.). Podjęcie tej uchwały jest w świetle ustawy o finansach publicznych obligatoryjne.

Charakter prawny uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego rozważał wojewódzki sąd administracyjny w Gliwicach w orzeczeniu z dnia 5 maja 2005 r., wydanym na podstawie art. 34a ustawy o finansach publicznych z 1998 r., zbliżonego w swoim brzmieniu do obowiązującego art. 43 u.f.p. "Przedmiotem sporu jest ocena uchwały rady miasta w sprawie odstąpienia od dochodzenia zwrotu należności gminy z tytułu nieprawidłowości w rozliczeniu dotacji celowych przyznanych imiennie wskazanym jednostkom organizacyjnym. Zaskarżona uchwała ma cechy indywidualnego aktu administracyjnego, odnoszącego się do sytuacji prawnej konkretnego adresata. Wydanie indywidualnego aktu administracyjnego, na podstawie którego odstąpiono od dochodzenia wierzytelności gminy z tytułu należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, bez uprzedniego określenia uchwałą organu stanowiącego też jednostki samorządu terytorialnego zasad i trybu umarzania tych wierzytelności, stanowi istotne naruszenie art. 138 ust. 1 pkt 1 w związku z wadliwą interpretacją art. 34a ustawy o finansach publicznych. Treść art. 34a ustawy o finansach publicznych [obecnie art. 43 u.f.p. - LLW] wskazuje, że indywidualna decyzja w sprawie umorzenia wskazanych wyżej wierzytelności powinna być oparta na normie prawnej zawartej w akcie prawa miejscowego - uchwale rady gminy określającej zasady i tryb tego umarzania. Tym samym należy stwierdzić, iż rozpatrywaną uchwałą o treści właściwej dla decyzji administracyjnej wydano bez podstawy prawnej. Uchwała taka narusza ponadto przepisy prawa wyznaczające kompetencje organów gminy, a także procedurę podejmowania i ogłaszania uchwał" (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 maja 2005 r., I SA/Gl 61/05, *Finanse Komunalne* 2006, nr 1-2).

W piśmiennictwie podkreśla się, że delegacja dla organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, sformułowana w art. 43 u.f.p., odnosi się głównie do należności pieniężnych jednostek organizacyjnych o charakterze cywilnoprawnym, do których mają zastosowanie przepisy prawa cywilnego. "Indywidualna decyzja administracyjna wskazanego organu o umorzeniu należności pieniężnych o charakterze cywilnoprawnym, będąca w istocie jednostronną czynnością prawną, nie wywołuje skutku w postaci wygaśnięcia tych należności. Dla zaistnienia tego skutku jest bowiem konieczne wyrażenie zgody przez dłużnika" (W. Wiśniewski, Glosa do wyroku WSA z dnia 5 maja 2005 r., I SA/Gl 61/05, *Finanse Komunalne* 2006, nr 1-2). Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego ma kompetencje do "ustalenia zasad i trybu udzielania ulg w spłacie należności pieniężnych, a nie do podejmowania decyzji w sprawie zastosowania jednorazowej, określonej ulgi do konkretnych należności przysługujących jednostce organizacyjnej samorządu" (rozstrzygnięcie nadzorcze wojewody lubuskiego z dnia 28 lipca 2006 r., PN.II.AJar.0911-231/06, NZS 2006, nr 5, poz. 91).

W toku prac legislacyjnych nad obowiązującą ustawą o finansach publicznych podnoszono, że zasadność umieszczania upoważnienia dla organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w ogóle jest wątpliwa, mimo że instytucja ulg funkcjonowała już na podstawie ustawy o finansach publicznych z 1998 r. Eksperti argumentowali, że właściwszym rozwiązaniem byłoby określenie zasad, sposobu i trybu udzielania ulg oraz uprawnionych organów w samej ustawie lub co najmniej w wydanym na jej podstawie rozporządzeniu. Upoważnienie do określania powyższych zagadnień w uchwale jednostki samorządu terytorialnego, będącej źródłem prawa miejscowego, może być kłopotliwe w praktyce i stwarzać ryzyko wykraczania poza jego zakres. "Upoważnienie daje możliwość określania nierównych w skali całego kraju warunków udzielania ulg w spłacie należności, których konstrukcja określana jest w ustawach. Zasadna byłaby likwidacja upoważnienia i uregulowanie tych spraw na poziomie ustawowym. Będzie to wyrazem dbałości także o przejrzystość finansów publicznych i stwarzanie równych warunków dla potencjalnych beneficjentów takich ulg. Odrębną kwestią jest stosowanie tzw. ulg konstrukcyjnych określanych w poszczególnych ustawach stanowiących podstawę pobierania określonych należności - tych zastrzeżenia nie dotyczą, gdyż nie są one przedmiotem projektowanych zmian i powinny być regulowane w ustawach materialnych. Nie można też argumentować, że likwidacja tego upoważnienia ograniczy samodzielność jednostek samorządu terytorialnego" [M. Uśák, *Opinia prawna dotycząca - oceny rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych ustaw*, druk sejmowy nr 1078, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu RP, dostępna na www.sejm.gov.pl].

Przy podejmowaniu uchwał, o których mowa w art. 43 ust. 2 u.f.p., organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego

mogą uwzględniać określone w art. 42 u.f.p. przesłanki umarzania, odraczania spłaty lub rozkładania na raty należności przypadających państwowym jednostkom sektora finansów publicznych, z uwzględnieniem jednak rodzajów wierzytelności i jednostek organizacyjnych, od których one przypadają na rzecz jednostki samorządu terytorialnego [tak: C. Kosikowski, *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 137].

Umorzenie należności pieniężnej, przypadającej jednostce samorządu terytorialnego, wbrew zasadom lub trybowi określonymu w uchwale wydanej na podstawie upoważnienia zawartego w art. 43 ust. 3 u.f.p., może być kwalifikowane jako naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określone w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 14 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114 z późn. zm.). Więcej o znamionach tego deliktu finansowego por. komentarz do art. 42 u.f.p.

Realizacja zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami

Zgodnie z art. 43 ust. 3 u.f.p., do przypadających jednostkom samorządu terytorialnego należności pieniężnych z tytułu realizacji zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami, stosuje się przepisy art. 42 u.f.p., z tym że uprawnienia kierownika państwowej jednostki budżetowej przysługują zarządowi jednostki samorządu terytorialnego. Powołany przepis został dodany do ustawy o finansach publicznych w wyniku nowelizacji z dnia 8 grudnia 2006 r. (ustawa o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw - Dz. U. Nr 249, poz. 1832). Przed nowelizacją do gospodarki wskazanymi należnościami stosowano wprost przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 czerwca 2006 r. w sprawie sposobu i trybu umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 117, poz. 791).

7. Ważny interes podatnika lub interes publiczny

Są to przesłanki, które muszą wystąpić, aby możliwe było dokonanie przez Ministra Finansów zaniechania poboru lub zwolnienia płatników z obowiązku pobrania podatku. Występują one także w konstrukcji prawnej innych ulg uznaniowych uregulowanych w art. 22 § 2, art. 48, art. 67a o.p. Interes podatnika lub publiczny nie ma definicji ustawowej i trudno jest oczekiwać, aby kiedykolwiek ustawodawca zdecydował się na jej wprowadzenie. Z uwagi na "nieostrość" tych pojęć, a przez to ich szeroki zakres, wszelkie próby zdefiniowania skazane byłyby na niepowodzenie. W literaturze wskazuje się, że "interes podatnika" to pewien stan oczekiwania, określona potrzeba zachowania posiadanych już korzyści lub wyczekiwania na pojawienie się pewnego dobra²¹. Z definicji, z natury rzeczy bardzo ogólnej, niewiele wynika. Podobnie rzecz ma się z pojmowaniem w doktrynie "interesu publicznego". Należy go rozumieć jako dyrektywę postępowania, nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa lub danej społeczności lokalnej (jednostka samorządu terytorialnego), takich jak: sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej, sprawność działania aparatu państwowego itp.²²

Zasadniczy wpływ na sprecyzowanie omawianych pojęć ma orzecznictwo sądowe. W szeregu orzeczeń sąd, rozpatrując konkretne sprawy, wskazywał na przesłanki, których wystąpienie świadczyło o istnieniu "ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego". Na podstawie analizy orzecznictwa można wskazać na kilka głównych tez, precyzujących te niedookreślone pojęcia:

"Ważny interes podatnika to sytuacja, gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych. Będzie to utrata możliwości zarabkowania, utrata losowa majątku. Interes publiczny to sytuacja, gdy zapłata zaległości podatkowych spowoduje konieczność sięgania przez podatnika do środków pomocy państwa, gdyż nie będzie w stanie zaspakajać swoich potrzeb materialnych" (wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98, ni² bl.).

"Przesłanki umorzenia (a więc ważny interes podatnika i interes publiczny) należy oceniać nie tylko w kontekście osobistej sytuacji majątkowej podatnika, lecz także z uwzględnieniem związku zachodzącego pomiędzy obniżeniem zdolności płatniczej a zajściem wypadków powodujących i uzasadniających niemożność zapłaty" (wyrok NSA z dnia 26 listopada 1999 r., I SA/Ld 13/98, niepubl.).

"Nie można z instytucji zaniechania poboru podatku czynić środka prowadzącego generalnie do zwolnienia od zapłaty podatku. Użyte w art. 22 o.p. pojęcie "ważnego interesu publicznego" jest pojęciem nieostрым, zawierającym szeroki zakres pojęciowy, przy czym jeśli nawet istnieje sytuacja wskazująca na ważny interes podatnika uzasadniający zaniechanie poboru podatku, to organ może ale nie musi zaniechać poboru podatku" (wyrok NSA z dnia 25 lutego 2000 r., I SA/Wr 1000/98, niepubl.).

"W sprawach stosowania ulg podatkowych przedmiotem oceny organów podatkowych musi być stan faktyczny, w tym głównie sytuacja finansowa, rodzinna i życiowa podatnika istniejąca w dacie rozstrzygnięcia sprawy" (wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2000 r., I SA/K 1821/98, D. Jankowiak, *Ordynacja podatkowa w orzecznictwie SN i NSA*, Wrocław 2004, s. 179).

"Przesłanka "ważnego interesu podatnika" wymaga ustalenia sytuacji majątkowej podatnika, skutków ekonomicznych, jakie wystąpią w wyniku realizacji zobowiązania dla niego i jego rodziny. Jednak organ podatkowy musi mieć na uwadze i to, że między innymi względami społeczne wymagają również, żeby zobowiązanie podatkowe było realizowane, a podatnik po prostu nie był z nich zwalniany" (wyrok NSA z dnia 21 marca 2001, I SA/Ka 577/00, niepubl.).

"Organ podatkowy obowiązany jest nie tylko do ustalania, czy zachodzą przesłanki wymienione w art. 67 § 1 (ważny interes podatnika lub interes publiczny), lecz także obowiązany jest do wyważenia interesu społecznego z indywidualnym interesem strony, gdyż zobowiązuje go do tego art. 2 Konstytucji RP w każdym przypadku, w którym w sprawie ma zastosowanie norma prawna uzależniająca załatwienie sprawy od tzw. uznania administracyjnego" (wyrok NSA z dnia 8 października 2002 r., SA/Wr 1458/01, POP 2004, z. 3, poz. 59).

"Z uwagi na charakter podatku od nieruchomości nie jest przesłanką do umorzenia zaległości w tym podatku wskazanie przez podatnika notorycznego braku środków pieniężnych na zapłatę podatku jako ważnego interesu podatnika" (wyrok WSA z dnia 20 maja 2004 r., III SA 2919/03, POP 2005, z. 4, poz. 89).

"Przy ocenie istnienia kierunkowej dyrektywy wyboru "interesu publicznego" należy mieć również na uwadze zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 ordynacji podatkowej). Z zasady tej wynika zakaz przerzucania na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez organy podatkowe w procesie stosowania obowiązujących przepisów" (wyrok WSA z dnia 9 czerwca 2004 r., III SA 394/03, POP 2005, z. 4, ONSA i WSA 2005, nr 6, poz. 129).