

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych

3

17/1/2008

Art. 67a. § 1. Organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach, uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może:

- 1) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty;
- 2) odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki określone w decyzji, o której mowa w art. 53a;
- 3) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

§ 2. Umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa.

Art. 67b. § 1. Organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a:

- 1) które nie stanowią pomocy publicznej;
- 2) które stanowią pomoc de minimis - w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis;
- 3) które stanowią pomoc publiczną:
 - a) udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia,
 - b) udzielaną w celu zapobieżenia lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym,
 - c) udzielaną w celu wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięcia gospodarczego podejmowanego w interesie europejskim,
 - d) udzielaną w celu promowania i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty,
 - e) będącą rekompensatą za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów,
 - f) na szkolenia,
 - g) na zatrudnienie,
 - h) na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw,
 - i) na restrukturyzację,
 - j) na ochronę środowiska,
 - k) na prace badawczo-rozwojowe,
 - l) regionalną,
 - m) udzielaną na inne przeznaczenia określone na podstawie § 6 przez Radę Ministrów.

§ 2. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadku wymienionym w § 1 pkt 3 lit. a, mogą być udzielane jako pomoc indywidualna albo w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach.

§ 3. ⁽⁸⁵⁾ Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadku wymienionym w § 1 pkt 3 lit. b-e, lit. j oraz lit. k mogą być udzielane jako pomoc indywidualna zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi albo udzielana w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach.

§ 4. ⁽⁸⁶⁾ Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadkach wymienionych w § 1 pkt 3 lit. f-i oraz lit. m mogą być udzielane po spełnieniu szczegółowych warunków określonych na podstawie § 5 i 6.

§ 5. ⁽⁸⁷⁾ Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzeń, szczegółowe warunki udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadkach wymienionych w § 1 pkt 3 lit. f-i oraz lit. l wraz ze wskazaniem przypadków, w których ulgi udzielane są jako pomoc indywidualna, mając na uwadze dopuszczalne przeznaczenia i warunki udzielania pomocy państwa określone w przepisach prawa wspólnotowego.

§ 6. Rada Ministrów może określić, w drodze rozporządzeń, inne niż określone w § 1 pkt 3 lit. a-l, przeznaczenia pomocy udzielanej w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, oraz szczegółowe warunki udzielania tych ulg dla określonych przez Radę Ministrów przeznaczeń wraz ze wskazaniem przypadków, w których ulgi udzielane są jako pomoc indywidualna, mając na uwadze dopuszczalność i warunki udzielania pomocy państwa określone w przepisach prawa wspólnotowego.

Art. 67c. § 1. Przepisy art. 67a § 1 pkt 1 i 2 oraz art. 67b stosuje się odpowiednio do należności przypadających od płatników lub inkasentów.

§ 2. Przepisy art. 67a oraz art. 67b stosuje się odpowiednio do należności przypadających od spadkobierców podatnika lub płatnika oraz osób trzecich.

Art. 67d. § 1. Organ podatkowy może z urzędu udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 3, jeżeli:

- 1) zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne;
- 2) kwota zaległości podatkowej nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym;
- 3) kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym;

- 4) 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 5.000 zł, i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 3 i 4, decyzję umarzającą zaległość podatkową pozostawia się w aktach sprawy.

§ 3. Przepisy § 1 pkt 3 i 4 i § 2 stosuje się odpowiednio do umarzania zaległości płatnika lub inkasenta.

Art. 67e. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, właściwość rzeczową poszczególnych organów podatkowych w sprawach stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, uwzględniając wysokość kwoty będącej przedmiotem ulgi oraz terminy wpłat podatku lub zaległości podatkowej.

Komentarz do art. 67(a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.05.8.60), [w:] R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2006.

1. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych

Rozdział 7a został dodany z dniem 1 września 2005 r. ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199). Celem jego wprowadzenia było całościowe uregulowanie w jednym miejscu przyznawanych przez organ podatkowy ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, z uwagi na ich zbliżoną konstrukcją prawną. Do tej pory ulgi te były uregulowane w art. 22, art. 48 i art. 67 o.p. W literaturze wskazywano na potrzebę jednolitego uregulowania różnych form przyznawania podatnikowi pomocy w spłacie zobowiązań²¹⁹. Ustawodawca zdecydował się na umieszczenie w nowym rozdziale następujących ulg:

- 1) odroczenie terminu płatności podatku i zapłaty zaległości,
- 2) rozłożenie na raty podatku i zaległości,
- 3) umorzenie zaległości podatkowej i opłaty prolongacyjnej.

Nie zostały zamieszczone w tym rozdziale ulgi stosowane przez organy podatkowe na podstawie art. 22 § 2 (zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku oraz ograniczenie poboru zaliczek na podatek) i na podstawie art. 48 (odroczenie terminów wynikających z przepisów prawa podatkowego). Pominiecie tych instytucji może budzić zastrzeżenia z uwagi na to, że mają one wszystkie cechy ulg w spłacie podatków. Całościowe zatem uregulowanie w nowym rozdziale problematyki ulg uznaniowych wymagałoby objęcia nim również wskazanych wyżej kompetencji organów podatkowych. W doktrynie są one zaliczane do tej samej kategorii ulg co odroczenie terminów płatności, rozłożenie na raty oraz umorzenie²²⁰.

2. Wniosek podatnika

Wniosek podatnika z reguły wszczyna postępowanie w sprawie ulg w spłacie podatków. Jeżeli wniosek nie spełnia wymogów stawianych przed podaniem w rozumieniu art. 168 o.p., stosuje się tryb przewidziany w art. 169 o.p. Uprawnionym do wniesienia wniosku jest tylko podatnik. Nie może tego zrobić np. osoba trzecia odpowiedzialna za zaległość podatnika²²¹. Jeżeli wniosek wnosi inna osoba, np. osoba bliska niebędąca pełnomocnikiem, postępowanie takie, na podstawie art. 165a o.p., nie jest wszczynane. Wskazany przepis znajduje zastosowanie również w sytuacji, gdy wniosek dotyczy ulgi, która przez organ podatkowy nie może być przyznana. Podatnik wnosi np. o zwolnienie go z opłacania podatków w następnym roku z uwagi na jego wyjazd za granicę. W istocie rzeczy jest to wniosek o zaniechanie ustalania zobowiązań podatkowych w roku następnym lub też o zaniechanie poboru podatków, które jeszcze nie powstały. W obu przypadkach organ podatkowy powinien odmówić wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a o.p., chyba że są wątpliwości dotyczące żądań podatnika wynikających z wniosku. W takim przypadku, organ podatkowy powinien wątpliwości te wyjaśnić w trakcie postępowania i jeżeli okaże się, że podatnik wnosi o wspomniane zaniechanie poboru lub ustalania - umorzyć postępowanie na podstawie art. 208 o.p. Bardzo często podatnik we wniosku posługuje się nieprecyzyjnymi pojęciami, co powinno być przez organ podatkowy wyjaśniane w ramach postępowania. Podatnicy, wnosząc analizowane wnioski, proszą o np. "zwolnienie z podatku", "niepobieranie odsetek", "odstąpienie od wymiaru podatku" czy też "zaniechanie egzekwowania". Organ podatkowy nie może poprzestać na wyjaśnieniu treści żądania jedynie na podstawie użytego przez podatnika sformułowania. Musi on - uwzględniając postanowienia art. 121 i art. 22 o.p. - wyjaśnić, o co tak naprawdę prosi podatnik, i dopiero wówczas zdecydować o dalszym postępowaniu. Podatnik wnoszący o "zwolnienie od podatku" najczęściej chce umorzenia zaległości podatkowej z odsetkami, co organ może łatwo ustalić w ramach postępowania.

Złożenie wniosku o zastosowanie ulgi w spłacie samo w sobie nie chroni podatnika przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego. W praktyce jednakże do czasu rozpatrzenia wniosku przez organ podatkowy faktycznie nie są wielu przypadkach prowadzone czynności egzekucyjne.

Organ podatkowy jest związany treścią wniosku w tym sensie, że nie może zastosować innej ulgi niż ta, o którą prosi podatnik. Jeżeli podatnik wnosi o rozłożenie na raty, organ podatkowy nie może zastosować odroczenia terminu płatności podatku czy też - chociaż jest to rozwiązanie korzystniejsze dla podatnika - umorzyć zaległości podatkowej. Podobnie rzecz ma się w sytuacji, gdy z wniosku podatnika wynika, że chce on umorzenia zaległości w części - organ podatkowy nie może wyjść poza granice wniosku i umorzyć zaległość w całości. 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.

W składanych wnioskach podatnicy mogą alternatywnie formułować żądania. Mogą np. wnosić o umorzenie zaległości lub jej rozłożenie na raty, albo też o rozłożenie na raty lub odroczenie terminu płatności. Organ podatkowy w ramach uznania administracyjnego zdecydować o "wyborze" jednej z wnioskowanych ulg.

We wniosku podatnik powinien przedstawić co najmniej te elementy, które powinny znaleźć się w podaniu (art. 168 o.p.). Poza treścią żądania, co już zostało zasygnalizowane wyżej, powinien on wskazać, co też w praktyce rodzi problemy, okoliczności, które jego zdaniem uzasadniają jego "ważny interes" lub "interes publiczny". Organ podatkowy nie może się jednak ograniczyć jedynie do analizy podniesionych przez podatnika we wniosku argumentów (zob. wyrok NSA z dnia 28 października 2003 r., SA/Bd 1830/03, POP 2004, z. 1, poz. 3). Na organie ciąży obowiązek ustalenia wszystkich istotnych okoliczności faktycznych, w tym również przesłanek zastosowania ulg w spłacie podatków (art. 122 o.p.). Bez czynnego udziału podatnika realizacja tej zasady w praktyce jest bardzo utrudniona. Stąd też w literaturze postuluje się wprowadzenie do przepisów

regulujących stosowanie omawianych ulg zasady, że ciężar udowodnienia występowania tych przesłanek spoczywał na podmiocie, który wnioskuje o przyznanie ulgi²²².

Nic nie stoi na przeszkodzie w złożeniu przez podatnika ponownego wniosku o zastosowanie ulgi uznaniowej w sytuacji, gdy wystąpiły nowe okoliczności w stosunku do stanu faktycznego istniejącego w dniu podejmowania decyzji odmawiającej przyznania tej ulgi (wyrok NSA z dnia 14 marca 1995 r., SA/Sz 98/95, POP 1998, z. 3, poz. 91). Jeżeli zatem w ponownym wniosku złożonym po otrzymaniu decyzji odmawiającej przyznania ulgi podatnik wskaże (albo stwierdzi to organ podatkowy) na nowe argumenty uzasadniające interes podatnika lub publiczny, organ podatkowy musi ponownie przeprowadzić postępowanie w sprawie przyznania ulgi w spłacie.

Nie wszystkie wnioski o zastosowanie ulg w spłacie podatków podlegają opłacie skarbowej. Zwolnione są wnioski o umorzenie należności, do których stosuje się przepisy ordynacji podatkowej (część I pkt 14 załącznika do ustawy o opłacie skarbowej) oraz wnioski o odroczenie terminu płatności podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości na okres do 6 miesięcy (część I pkt 22 załącznika do ustawy o opłacie skarbowej).

3. Ważny interes podatnika lub interes publiczny

Zob. komentarz do art. 22 o.p.

4. Decyzja podjęta w ramach uznania administracyjnego

Zob. komentarz do art. 48 o.p.

5. Odroczenie terminu płatności

Terminy płatności podatku mogą być odraczane na podstawie decyzji organu podatkowego, który jest uprawniony do podjęcia takiej decyzji do dnia upływu tego terminu. Nie ma podstaw prawnych do odroczenia terminu, który upłynął. Decydujące znaczenie ma tu, co nie jest powszechnie akceptowane, dzień podejmowania decyzji przez organ podatkowy. W sytuacji gdy podatnik złożył wniosek o odroczenie terminu płatności przed jego upływem, a organ podatkowy podejmuje decyzję po jego upływie, nie może tego terminu odroczyć. W takim przypadku może być podjęta decyzja o odroczeniu zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. Nie ma przy tym konieczności umarzania postępowania jako bezprzedmiotowego, z uwagi na upływ terminu płatności. Postępowanie wszczęte w sprawie odroczenia terminu płatności po jego upływie powinno być prowadzone jako postępowanie w sprawie odroczenia zapłaty zaległości podatkowej. Taki sposób postępowania jest korzystniejszy dla podatnika (odsetki) niż umarzanie postępowania i jego ewentualne ponowne wszczynanie po złożeniu wniosku podatnika o odroczenie zapłaty zaległości. W literaturze wskazywany jest inny sposób rozwiązywania omawianego problemu²²³. W przypadku gdy wniosek podatnika został złożony przed upływem terminu płatności podatku (nawet ostatniego dnia), organ podatkowy może wydać decyzję o odroczeniu (bądź nie) terminu płatności, pomimo tego, że on upłynął. Bardzo zbliżony pogląd prezentuje też A. Huchla²²⁴. Twierdzi on, że jeżeli wniosek o odroczenie terminu płatności lub rozłożenie na raty został złożony przed upływem terminu płatności, a pozytywna decyzja została wydana po tym terminie, nie powstaje zaległość podatkowa. Możliwe jest zatem - jego zdaniem - odroczenie terminu płatności, który już upłynął.

Decyzje o odroczeniu terminu płatności podatku (zaległości) wygasają z mocy prawa w sytuacji, gdy odroczony termin nie został zachowany (art. 259 o.p.). Przystaje zatem istnieć z mocy prawa termin zapłaty odroczonego podatku (zaległości). Nie może tego zmienić decyzja organu podatkowego wydana po upływie odroczonego terminu płatności, bez względu na to kiedy został złożony wniosek podatnika o odroczenie terminu.

Ustawodawca w komentowanym przepisie nie posługuje się zwrotem "odroczenie terminu płatności zaległości podatkowej", lecz "odroczenie zapłaty zaległości". Jest to związane z tym, że zaległość podatkowa nie ma terminu płatności. Jest to nie innego jak nie zapłacony w terminie podatek, nie mogący mieć innego terminu. Za każdy dzień zwłoki naliczane są odsetki i to, jak również zagrożenie przymusowym wyegzekwowaniem podatku, powinno skłaniać podatnika do jak najszybszego zapłacenia podatku. Dopiero podjęcie decyzji o odroczeniu zapłaty zaległości skutkuje ustaleniem w niej terminu jej płatności. Tak ustalony termin może być odroczony ponownie, o ile podatnik we wniosku wskaże na uzasadniające to okoliczności. Do dnia upływu terminu odroczenia zapłaty zaległości - i to jest istota tej ulgi - nie są naliczane odsetki za zwłokę. Wniosek o odroczenie zapłaty zaległości jest w istocie rzeczą wnioskiem o nienaliczanie odsetek przez określony okres. Wniosek o odroczenie zapłaty zaległości może być składany wielokrotnie, po warunkiem, że w sprawie wystąpią nowe okoliczności faktyczne uzasadniające przyznanie tej ulgi. Dopóki zatem istnieje zaległość, podatnik jest uprawniony do składania wniosków o odroczenie jej zapłaty nawet wówczas, gdy nie dotrzymał wyznaczonych w decyzjach terminów zapłaty odroczonej zaległości podatkowej.

Przedmiotem odroczenia zapłaty zaległości jest kwota zaległości wraz z odsetkami za zwłokę. Nie można odroczyć zapłaty samej zaległości bez odsetek, i na odwrót. Istnieje natomiast możliwość odroczenia odsetek określonych od niezapłaconych w terminie zaliczek na podatek - zob. komentarz do art. 53a o.p. Stanowią one samodzielne świadczenie, którego zapłata może być odroczone.

Należy zgodzić się z prezentowanym w literaturze poglądem, zgodnie z którym dopuszczalne jest odroczenie terminu płatności podatku w części²²⁵. Podział kwoty podatku na części jest niczym innym niż ustaleniem rat podatku, z których pierwsza jest płatna najpóźniej w dniu upływu terminu płatności podatku, a druga - w terminie wyznaczonym w decyzji.

Za każdy dzień odroczonego terminu płatności podatku naliczana jest opłata prolongacyjna - zob. komentarz do art. 57 o.p.

6. Rozłożenie na raty

Rozłożenie na raty sprowadza się do podzielenia na co najmniej dwie części kwoty podatku lub zaległości wraz z odsetkami i ustalenia dla tych części terminów płatności. Ustalenie jednej raty płatności podatku (zaległości) w istocie rzeczy jest odroczeniem terminu płatności. Raty mogą być kształtowane dowolnie przez organ podatkowy, z tym że powinny one być dostosowane do możliwości płatniczych podatnika (wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2005 r., I FSK 44/2005, niepubl.). Ustalenie wysokości rat w kwotach niemożliwych do zapłacenia stwarza iluzję uwzględnienia wniosku i narusza podstawowe zasady postępowania podatkowego, a w szczególności zasadę zaufania do organów podatkowych (wyrok NSA z dnia 1 marca 2000 r., III SA 1546/99, ONSA 2001, nr 2, poz. 84, M. Pod. 2000, nr 8).

Terminy płatności rat wynikające z decyzji organu podatkowego mogą być odroczone, o ile oczywiście nie upłynęły. Podatnik jest uprawniony do ubiegania się o odroczenie terminu płatności jednej lub wszystkich rat. Niezapłacenie w terminie raty skutkuje tym, że decyzja w części dotyczącej niezapłaconej w terminie raty wygasa z mocy prawa (art. 259). Nie ma zatem możliwości wydania decyzji o odroczeniu terminu płatności raty po upływie terminu jej płatności, ponieważ decyzja, z której ten termin wynikał, wygasa z mocy prawa. Niczego tu nie zmienia złożenie wniosku o odroczenie terminu płatności przed wygaśnięciem decyzji o rozłożeniu na raty. W momencie podejmowania decyzji o odroczeniu terminu płatności raty, termin ten już nie istnieje. Na podstawie art. 49 o.p. obowiązują na powrót pierwotne terminy płatności podatku. W takiej sytuacji możliwe jest jedynie odroczenie zapłaty zaległości podatkowej lub jej rozłożenie na raty.

Nie ma żadnych przeszkód do wszczęcia postępowania w sprawie rozłożenia na raty podatku (zaległości) w sytuacji, gdy wcześniej została wydana decyzja odmowna w tej sprawie, o ile zmienił się stan faktyczny sprawy w zakresie przesłanek przyznania tej ulgi. Podatnik po otrzymaniu decyzji odmownej może skutecznie wnioskować o rozłożenie na raty, wskazując na nowe okoliczności, które uzasadniają jego prośbę. Organ zobowiązany jest przeprowadzić postępowanie w tym zakresie. Nie ma podstaw do odmowy wszczęcia postępowania z tego powodu, że sprawa została zakończona decyzją.

Raty podatku (zaległości) nie muszą być równe. Możliwe jest ustalenie rat w różnych kwotach, dostosowanych do możliwości płatniczych podatnika. Z analizowanego przepisu nie wynika konieczność ustalania terminów płatności rat w stałych okresach (np. co miesiąc - do 15 marca, 15 kwietnia i 15 maja). Termin płatności raty może być określony przez wskazanie konkretnej daty; niekoniecznie musi to być ten sam dzień miesiąca, w którym upływał termin płatności raty poprzedniej. W tym kontekście można zgodzić się z poglądem, że istnieje możliwość rozłożenia na raty części podatku.

Od każdej raty za każdy naliczana jest opłata prolongacyjna - zob. komentarz do art. 57.

7. Umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami i opłaty prolongacyjnej

Organ podatkowy jest uprawniony do umorzenia zaległości podatkowej w całości lub części wraz z odsetkami za zwłokę. Umorzenie w części zaległości skutkuje umorzeniem w takiej samej części odsetek za zwłokę. Nie można zgodnie z prawem umorzyć samej kwoty zaległości z pozostawieniem kwoty odsetek za zwłokę. Nawet w przypadku umorzenia w decyzji samej zaległości, na mocy § 2 komentowanego przepisu umorzeniu podlegają odsetki za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej umorzona została zaległość.

Komentowany artykuł daje podstawę do umorzenia kwoty odsetek, bez konieczności umarzania zaległości podatkowej. Sama kwota odsetek za zwłokę może być przedmiotem decyzji organu, w której umorzona zostanie ona w całości lub części.

Umorzeniu podlega również wynikająca z decyzji kwota opłaty prolongacyjnej. Może być ona umorzona w całości lub części.

Komentowany artykuł nie daje podstaw do umarzania kwoty podatku, lecz jedynie zaległości podatkowej. Podatnicy, którzy wnioskują o umorzenie podatku (przed upływem jego terminu płatności), nie mogą skutecznie tego uzyskać. Organ podatkowy w takiej sytuacji - w zależności od okoliczności - albo nie wszczyna postępowania na podstawie art. 165a o.p., albo też wszczęte postępowanie umarza. Jeżeli wniosek o umorzenie podatku wpłynął przed upływem terminu płatności, ale decyzja jest wydawana po tym terminie, to istnieje możliwość umorzenia zaległości podatkowej. W dniu podejmowania decyzji zaległość ta już istnieje i organ podatkowy jest uprawniony do jej umorzenia. Brak w obowiązujących przepisach możliwości zaniechania ustalania lub poboru podatku prowadzi do tego, że podatnicy i organy podatkowe muszą czekać na preistoczenie się podatku w zaległość, tylko po to, aby taką zaległość umorzyć wraz z odsetkami za zwłokę. Podatnicy spełniający warunki do zastosowania wobec nich omawianej ulgi w spłacie są zaniepokojeni tym, że nie można jej zastosować do podatku, a jedynie zaległości podatkowej. Przedłuża to również postępowanie i zwiększa jego koszty. Jest to widoczne zwłaszcza przy podatkach powstających po doręczeniu decyzji wymiarowej. Organy podatkowe muszą przeprowadzić całe postępowanie wymiarowe (konieczność doręczenia co najmniej trzech pism) i następnie wydać decyzję o umorzeniu zaległości, bardzo często w sytuacji, gdy wiedzą o tym, że podatnik nie zapłaci podatku z uwagi na jego ważny interes lub interes publiczny. Po co prowadzić w takim przypadku postępowanie i czekać na powstanie zaległości podatkowej, kiedy wiadomo, że tak powstałą zaległość trzeba będzie umorzyć? Należałoby rozważyć możliwość dopuszczenia w określonych sytuacjach nieistniejącej już instytucji zaniechania ustalania i poboru zobowiązań podatkowych w drodze decyzji organu podatkowego.

Dobrowolne zapłacenie zaległego podatku przed złożeniem wniosku o jego umorzenie sprawia, że postępowanie o przyznanie ulgi jest bezprzedmiotowe i na podstawie art. 208 § 1 powinno ulec umorzeniu (wyrok NSA z dnia 4 maja 2005 r., FSK 1999/2004, niepubl.). Również dobrowolne zapłacenie podatku po złożeniu wniosku o umorzenie skutkuje wygaśnięciem zaległości, a przez to postępowania powinno być umorzone. Nie jest natomiast dopuszczalne umorzenie postępowania jako bezprzedmiotowego w sprawie o umorzenie zaległości podatkowych, jeżeli w trakcie postępowania zaległość ta z odsetkami została wyegzekwowana przymusowo w trybie postępowania egzekucyjnego (wyrok z dnia 9 listopada 1995 r., III ARN 51/95, OSNP 1996, nr 11, poz. 151). Nie można też umorzyć postępowania w sprawie umorzenia zaległości podatkowej jako

bezzprzedmiotowego, gdy podatnik zapłacił zaległość podatkową w czasie toczącego się postępowania odwoławczego (wyrok SN z dnia 6 lutego 2002 r., III RN 198/00, OSNP 2002, nr 14, poz. 322). Podatnik ma w takiej sytuacji interes prawny w tym, aby jego sprawa została rozpatrzona przez organ drugiej instancji.

8. Stosowanie ulg w spłacie podatków samorządowych realizowanych przez naczelnika urzędu skarbowego

Zgodnie z art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 203, poz. 1966 z późn. zm.), naczelnik urzędu skarbowego realizujący podatki stanowiące dochód gminy (podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz karta podatkowa) może umarzać, odraczać termin zapłaty lub rozkładać na raty należności oraz zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź ograniczać pobór należności wyłącznie na wniosek lub za zgodą wójta, burmistrza (prezydenta). Przy stosowaniu ulg w spłacie wskazanych podatków samorządowych naczelnik urzędu skarbowego jest zobowiązany do współdecydowania z gminnym organem podatkowym. Jego decyzja jest zależna od stanowiska wójta, burmistrza (prezydenta) wyrażonego w postanowieniu. Na postanowienie te przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (wyrok SN z dnia 10 lipca 2002 r., III RN 135/01, OSNP 2003, nr 13, poz. 300, Monitor Prawniczy 2003, nr 1). Zastosowanie ulgi "wyłącznie na wniosek lub za zgodą" gminnego organu podatkowego oznacza, że naczelnik nie może bez tej zgody albo wniosku wydać decyzji przyznającej ulgę²¹⁹. Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie sądowym, gdzie wskazuje się, że przyznanie omawianych ulg jest możliwe wyłącznie na wniosek lub za zgodą organu podatkowego gminy (wyrok SN z dnia 10 lipca 2002 r., III RN 135/01, OSNP 2003, nr 13, poz. 300, Monitor Prawniczy 2003, nr 1). Naczelnik urzędu skarbowego nie jest związany wnioskiem wójta, burmistrza (prezydenta). Jeżeli za przyznaniem ulgi nie przemawia "ważny interes podatnika" lub "interes publiczny", naczelnik nie ma ustawowych przesłanek do podjęcia pozytywnej decyzji o przyznaniu ulgi jedynie na podstawie wniosku. Podobnie jest w przypadku wyrażenia przez gminny organ podatkowy zgody na zastosowanie ulgi. Zgoda ta jest niezbędna do przyznania ulgi, ale jednocześnie nie zobowiązuje naczelnika urzędu skarbowego do jej przyznania. Naczelnik jest organem prowadzącym postępowanie w sprawie i na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego podejmuje decyzję uznaniową w tym zakresie.

²¹⁹ S. Presnarowicz, *Ulg i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2001.

²²⁰ *Ibidem*, s. 13 i n.

²²¹ Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Umorzenie zaległości podatkowej na wniosek osoby trzeciej*, PP 2004, nr 2.

²²² S. Presnarowicz, *Ulg...*, s. 172.

²²³ *Ibidem*, s. 79.

²²⁴ A. Huchla (w:) C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa - Ordynacja...*, s. 199.

²²⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja...*, s. 191.

²²⁶ S. Presnarowicz (w:) C. Kosikowski (red.), *Finanse samorządowe 2005*, Warszawa 2005, s. 159.