



Charakter przesłanek udzielenia ulg w spłacie niepodatkowych należności budżetowych a postępowanie dowodowe w przedmiocie udzielenia ulgi w świetle art. 64 ust. 2 ustawy o finansach publicznych

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach
z dnia 13 czerwca 2017 r.,
I SA/Ke 114/17

Postępowanie wszczęte wnioskiem strony o udzielenie ulgi w spłacie należności publicznoprawnych nie jest postępowaniem, w którym w ramach realizacji zasady prawdy obiektywnej organ ma obowiązek z urzędu dokonać ustaleń, zebrać wszystkie dowody i dokonać ich oceny. W postępowaniu takim jak niniejsze nie istnieją obiektywne okoliczności, tylko subiektywne, określające sytuację faktyczną konkretnego wnioskodawcy, jako ważny interes.

Łukasz Pajor*

Uniwersytet Łódzki

<https://doi.org/10.26881/gsp.2019.4.04>

Glosa

Glosowany wyrok¹ dotyczy przesłanek stosowania ulg w spłacie niepodatkowych należności budżetowych. Zagadnienie to wywołuje w orzecznictwie

* ORCID: 0000-0001-7814-9727, email: lpajor@wpia.uni.lodz.pl

¹ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 czerwca 2017 r., I SA/Ke 114/17, LEX nr 2331579.

i piśmiennictwie szereg wątpliwości² od początku obowiązywania ustawy o finansach publicznych³. Przyczyn tego stanu rzeczy należy upatrywać w nieostrych podstawach przyznawania ulg, odwołujących się do pojęć „interes publiczny” i „ważny interes zobowiązanego”, jak również w poddaniu spraw w przedmiocie ulg w spłacie niepodatkowych należności budżetowych uznaniu administracyjnemu. Specyfika uznania nakłada na właściwy organ obowiązek wyczerpującego i wnikliwego uzasadnienia rozstrzygnięcia odmawiającego objęcia wnioskodawcy jedną z wymienionych w ustawie o finansach publicznych ulg. Wiąże się to z dodatkową kwestią, a mianowicie – odpowiedniego przedstawienia stanu faktycznego przez podmiot ubiegający się o ulgę. Zachowanie zasady, w myśl której organ ma obowiązek w całości zebrać materiał dowodowy w postępowaniu, nie jest możliwe bez aktywności strony, która jest w stanie najlepiej rozpoznać dotyczące ją trudności w wywiązaniu się z publicznoprawnych powinności. Nawet najrzetelniej działający organ nie będzie mógł zastąpić strony w ustaleniu istotnych okoliczności warunkujących ocenę wniosku o przyznanie ulgi. Jakkolwiek głosowany wyrok jest, moim zdaniem, prawidłowy co do kierunku rozstrzygnięcia, to poczynione w jego uzasadnieniu uwagi na temat przesłanek udzielania ulg, o których mowa w art. 64 ust. 2 u.f.p., wymagają krytycznego spojrzenia.

Stan faktyczny sprawy przedstawiał się następująco. Instytucja Zarządzająca Regionalnym Programem Operacyjnym Województwa Ś. (IZ) rozwiązała ze stroną umowę o dofinansowanie projektu z uwagi na stwierdzone w kontroli naruszenia zasad realizacji dofinansowanego projektu. Szczegółowe przyczyny rozwiązania umowy – uwarunkowane procedurami wydatkowania środków z art. 184 u.f.p. – wiązały się z niezrealizowaniem celu i zakresu rzeczowego projektu, brakiem zapłaty za główny wydatek w projekcie, a także ze stwierdzeniem, że strona nie wykonywała działalności gospodarczej, na którą otrzymała dofinansowanie. W dniu 3 lutego 2016 r. wydana została decyzja orzekająca o obowiązku zwrotu przez beneficjenta kwoty całości udzielonego dofinansowania wraz z należnymi odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych. Wobec bezczynności strony, decyzja ta stała się ostateczna i wykonalna. W odpowiedzi na upomnienie egzekucyjne strona złożyła wniosek o udzielenie ulgi w postaci umorzenia w całości zwrotu dofinansowania ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i Budżetu Państwa, wynikającego z decyzji z dnia 3 lutego 2016 r. W uzasadnieniu wniosku strona powołała się na

² Por. Z. Ofiarski [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 187–188; B. Kucia-Guściora [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 445.

³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 869 ze zm.; dalej: u.f.p. albo ustawa o finansach publicznych).

okoliczności dwojakiego rodzaju. Po pierwsze, podniosła, że niewywiązanie się z projektu (które doprowadziło do wydania decyzji o zwrocie dofinansowania) zostało wywołane przez przedłużającą się kontrolę projektu. Miała to być jedna z przyczyn utraty płynności finansowej beneficjentki projektu. Jakkolwiek wpłaciła 100.000 zł tytułem zadatku za urządzenia stacji diagnostycznej powstającej w ramach jej działalności, to ostatecznie – wobec braku pieniędzy – była zmuszona oddać zbywcy urządzenia. Po drugie, wnioskodawczyni odniosła się do trudnej sytuacji osobistej, w jakiej się znalazła jej rodzina: mąż wnioskodawczyni przebywał na zwolnieniu lekarskim przez pół roku od sierpnia 2005 r., trafił pod opiekę poradni chirurgicznej, a w 2016 r. uległ wypadkowi. Córka strony pozostawała bez pracy i była na utrzymaniu strony wraz z wnukiem – na jej jedyne dochody składały się świadczenia z funduszu alimentacyjnego i zasiłek rodzinny. Także sytuacja majątkowa strony miała przemawiać – w świetle wniosku – za umorzeniem całości zwrotu dofinansowania, bowiem prowadzony przez wnioskodawczynię zakład samochodowy przynosił nieznaczny dochód w wysokości 8.750 zł za 2015 r., a dochód z 1,1262 ha przeliczeniowego gospodarstwa rolnego wyniósł w tym samym okresie 2.822,26 zł. Tym samym zwrot dofinansowania miałby skutkować utratą domu i przedsiębiorstwa przez stronę, doprowadzając ją do stanu ubóstwa. W odpowiedzi na wezwanie uzupełniającego przedstawienia wielkości majątku, strona wskazała, że jest on objęty wspólnością małżeńską i w jego skład wchodzi dom o powierzchni 200 m² i wartości 2.279.400,00 zł, trzy działki rolne o łącznej wartości 25.000,00 zł, zakład samochodowy ze stacją diagnostyczną. Jednocześnie strona zapewniła, że nie posiada żadnych oszczędności, środków na rachunkach bankowych ani praw majątkowych, których wartość przekraczałaby 5.000,00 zł, zaś jej kredyty bankowe nie są terminowo spłacane z uwagi na trudności finansowe. Do wniosku o udzielenie pomocy *de minimis* nie zostały przez wnioskodawczynię załączone niezbędne dokumenty – pomimo oświadczenia, że działalność gospodarcza, polegająca na świadczeniu usług naprawy pojazdów jest w dalszym ciągu wykonywana. Zakończono natomiast prowadzenie stacji diagnostycznej. Decyzję o odmowie udzielenia ulgi w postaci umorzenia całości dofinansowania organ uzasadnił tym, że strona nie przedstawiła wyciągów z rachunków bankowych męża strony, jednego z rachunków córki i rachunku wnuka. Istnienie tych rachunków potwierdziła historia operacji obciążeniowych z rachunków ujawnionych w postępowaniu. Ponadto nie ujawniła także składników majątku widniejących w ewidencji środków trwałych – tj. samochodów i elementów składowych stacji diagnostycznej. Podważyło to, w ocenie organu, wiarygodność danych przedstawionych na poparcie wniosku o udzielenie ulgi. Nie wyjaśniono też wpływu zabezpieczeń hipotecznych na nieruchomościach strony na możliwość sprzedaży tych nieruchomości, ponieważ zabezpieczenia kredytów – według treści ksiąg wieczystych – miały

być wykreślone. Organ uznał więc, że umorzenie kwoty 280.560,86 zł w sytuacji, w której wnioskodawczyni dysponuje nieruchomością z domem o wartości ponad 2.200.000,00 zł, nie byłoby zasadne i nie rodzi ryzyka korzystania przez stronę ze wsparcia pomocy społecznej. Wykluczono więc istnienie ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego w udzieleniu pomocy. Stanowisko to utrzymano po wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy (decyzja II instancji).

W skardze na decyzję Zarządu Województwa Ś. strona podniosła zarzut naruszenia art. 56 ust. 1 pkt 5 u.f.p. w zakresie przyjęcia, że nie doszło do wykazania interesu publicznego w udzieleniu skarżącej ulgi w postaci umorzenia, jak również zarzut wadliwej oceny materiału dowodowego i przyjęcie, że w sprawie nie występuje ważny interes dłużnika w uzyskaniu ulgi. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach (WSA) słusznie oddalił skargę, jednak w uzasadnieniu wyraził budzące szereg zastrzeżeń zapatrywanie, że „postępowanie wszczęte wnioskiem strony o udzielenie ulgi w spłacie należności publicznoprawnych (...) nie jest postępowaniem, w którym w ramach realizacji zasady prawdy obiektywnej organ ma obowiązek z urzędu dokonać ustaleń, zebrać wszelkie dowody i dokonać ich oceny. W postępowaniu takim, jak niniejsze nie istnieją obiektywne okoliczności, tylko subiektywne, określające sytuację faktyczną konkretnego wnioskodawcy, jego ważny interes”. Ujęcie takie nie może być uznane za adekwatne z perspektywy przedmiotu postępowania w sprawach o udzielenie ulgi w spłacie należności publicznoprawnych, o których mowa w art. 60 u.f.p. Przed przejściem do meritum rozważań na ten temat konieczne jest określenie podstawy prawnej stosowania ulg w przypadku należności podlegających zwrotowi, jak również odniesienie się do wynikających stąd konsekwencji.

Zgodnie z art. 60 pkt 6 u.f.p. w brzmieniu obowiązującym w chwili złożenia przez stronę wniosku o przyznanie ulgi, do środków publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publiczno-prawnym należało zaliczyć należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz inne należności związane z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także odsetki od tych środków i od tych należności. Nie powinno rodzić wątpliwości, że w sprawie zakończonej głosowanym wyrokiem przedmiotem oceny był wniosek o udzielenie ulgi w spłacie niepodatkowych należności budżetowych. Zwrot środków, orzeczony wobec beneficjenta dofinansowania wypłaconego przez IZ, podlega więc kwalifikacji z art. 60 u.f.p.

W stanie prawnym z 2016 r. ustawa o finansach publicznych wprowadzała złożony reżim prawny ulg w spłacie środków o charakterze niepodatkowym. Skarżąca w skardze podniosła naruszenie art. 56 ust. 1 pkt 5 u.f.p. poprzez przyjęcie przez organ, że interes publiczny w pozytywnym rozpoznaniu jej wniosku nie występuje. Przepis ten jednak nie mógł w ogóle stanowić właściwego

wzorca subsumpcji, ponieważ dotyczył on jedynie przypadków umorzenia w trybie z urzędu (nie na wniosek) i – co ważniejsze – obejmował (i obejmuje nadal) należności pieniężne mające charakter cywilnoprawny⁴. Tymczasem WSA trafnie uznał w sprawie, że mamy do czynienia z publicznoprawną kategorią finansowoprawną. Drugi z zarzutów sformułowanych w skardze odnosi się już do – bezzasadnego zdaniem skarżącej – przyjęcia, że nie doszło do wykazania ważnego interesu dłużnika w udzieleniu ulgi. Wymaga to ścisłego sprecyzowania podstawy orzekania przez organ.

Jak stanowił art. 64 ust. 2 *in principio* u.f.p., właściwy organ, na wniosek zobowiązanego prowadzącego działalność gospodarczą, może udzielić określonych w art. 55 ulg w spłacie zobowiązań z tytułu należności, o których mowa w art. 60 pkt 1–6, które:

- 1) nie stanowią pomocy publicznej;
- 2) stanowią pomoc *de minimis* – w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa Wspólnot Europejskich dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*.

W art. 64 ust. 2 u.f.p. ustawodawca wprowadził możliwość orzekania przez właściwe organy o stosowaniu ulgi, zastrzegając w tym względzie konieczność stosowania odpowiednich przepisów o pomocy publicznej⁵. W przepisie tym nie doszło do określenia przesłanek udzielenia ulgi, wobec czego niezbędne miało się stać, według WSA, sięgnięcie do treści art. 67 u.f.p., który stanowił, że do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60 u.f.p., nieuregulowanych tą ustawą, stosuje się przepisy kodeksu postępowania administracyjnego⁶ i odpowiednio przepisy działu III ordynacji podatkowej⁷. Takie stanowisko było prezentowane w orzecznictwie, ale na tle poprzedniej regulacji⁸. Trzeba tu nadmienić, że obecnie art. 64 ust. 2 u.f.p. zawiera odwołanie do art. 64 ust. 1 pkt 2 u.f.p. (który to przepis zawiera przesłanki udzielenia ulgi w trybie wnioskowym w postaci uzasadnionych względów społecznych lub gospodarczych, w szczególności możliwości płatniczych zobowiązanego). Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach oparł się nie tylko na postanowieniach ustawy o finansach publicznych w brzmieniu obowiązującym od dnia 28 kwietnia 2017 r., ale i zawęził

⁴ Słusznie wskazuje się w piśmiennictwie, że art. 55 u.f.p. „dotyczy jedynie należności cywilnoprawnych mających charakter pieniężny”; zob. K. Kleszczewski [w:] H. Dzwonkowski (red.), G. Gołębiowski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawnofinansowy*, Warszawa 2014, s. 125–126. Ma to wprost przełożenie na zakres zastosowania art. 56 u.f.p.

⁵ Por. C. Kosikowski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 210–211.

⁶ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 978 ze zm.).

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.; dalej: o.p. lub ordynacja podatkowa).

⁸ Por. wyrok NSA z dnia 22 maja 2015 r., II GSK 829/14 (www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

zakres tego odwołania, przyjmując, że dotyczy tylko ulg – ale już nie ich przesłanek – w przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą. Miałoby to oznaczać, że w sprawie niniejszej, z przytoczonych względów, podstawę decyzji – a w konsekwencji wzorcem materialnoprawnym badania przez WSA jej legalności – powinien stanowić art. 67b ordynacji podatkowej. Z poglądem tym trudno się zgodzić. Po pierwsze – w brzmieniu obowiązującym w 2016 r., art. 64 ust. 2 *in principio* u.f.p. stanowił, że właściwy organ, na wniosek zobowiązanego prowadzącego działalność gospodarczą, może udzielić określonych w art. 55 u.f.p. ulg w spłacie zobowiązań z tytułu należności, o których mowa w art. 60 pkt 1–6 u.f.p. Ustawa zmieniająca art. 64 u.f.p.⁹ rozstrzygała w art. 2 ust. 1 pkt 3, że do spraw dotyczących udzielenia ulg w spłacie niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 60 u.f.p. w brzmieniu dotychczasowym, wszczętych i niezakończonych decyzją ostateczną przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy ustawy o finansach publicznych w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą. Skoro w sprawie decyzja odmawiająca udzielenia ulgi stała się ostateczna w 2016 r., to przyjęcie za podstawę orzekania przez WSA przepisów z nowego stanu prawnego, zapoczątkowanego wejściem w życie w dniu 28 kwietnia 2017 r. ustawy zmieniającej u.f.p., nie było uprawnione. Po drugie, art. 64 ust. 2 u.f.p. w nowym brzmieniu przewiduje, że organ może udzielić określonych w art. 64 ust. 1 pkt 2 u.f.p. ulg w spłacie zobowiązań. Ten ostatni przepis wiąże każdą z postaci ulgi z wyliczonymi przesłankami: umarzanie całości – z ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym, a umarzanie w części, odraczanie terminów spłaty oraz rozkładanie na raty – ze względami społecznymi lub gospodarczymi, w szczególności możliwościami płatniczymi zobowiązanego. Taką metodę regulacji przyjęto też w ordynacji podatkowej. Artykuł 67b § 1 o.p. stanowi, że organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a o.p. Tym samym mamy do czynienia z identyczną techniką odesłania. Z niezrozumiałych względów – niewyjaśnionych w uzasadnieniu głosowanego wyroku – WSA uznaje odesłanie z art. 64 ust. 2 u.f.p. jako obejmujące tylko postacie ulg z art. 64 ust. 1 pkt 2 u.f.p. (bez przesłanek), gdy w przypadku odesłania z art. 67b § 1 o.p. do art. 67a uznaje, że jest ono szersze i dotyczy tak ulg, jak i ich przesłanek¹⁰. Uważam, że

⁹ Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz. U. poz. 659; dalej: ustawa zmieniająca u.f.p.).

¹⁰ Wydaje się, że jest to relikwyt stanu prawnego obowiązującego bezpośrednio po wejściu w życie ustawy o finansach publicznych, kiedy odesłanie z art. 64 ust. 2 u.f.p. do art. 55 u.f.p. nie obejmowało rzeczywiście przesłanek stosowania ulg w spłacie niepodatkowych należności budżetowych – por. S. Presnarowicz [w:] E. Ruśkowski (red.), J. Salachna (red.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2010, s. 226.

w przypadku beneficjentów prowadzących działalność gospodarczą i zobowiązanych do zwrotu niepodatkowych należności budżetowych, postaci i przesłanki ulg określa w obecnym stanie prawnym art. 64 ust. 2 u.f.p. w związku z art. 64 ust. 1 pkt 2 u.f.p.¹¹ Oznacza to, że właściwy organ, na wniosek zobowiązanego prowadzącego działalność gospodarczą, może:

- 1) umarzać należności w całości – w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym;
- 2) umarzać należności w części, odraczać terminy ich spłaty w całości albo części lub rozkładać na raty płatność w całości albo części – w przypadkach uzasadnionych względami społecznymi lub gospodarczymi, w szczególności możliwościami płatniczymi zobowiązanego.

W ostatecznym rozrachunku – między przesłankami ulgi z ustawy o finansach publicznych w postaci umorzenia należności w całości, o jaką wnioskowała strona w sprawie zakończonej komentowanym orzeczeniem – a przesłankami umorzenia, o których mowa w ordynacji podatkowej i które przyjął WSA za właściwą podstawę oceny decyzji, zachodzi językowa różnica (ważny interes zobowiązanego w u.f.p. – ważny interes podatnika w o.p.; interes publiczny w u.f.p. – i interes publiczny w o.p.). Przyjęcie jednak właściwej, w mojej ocenie, podstawy orzekania w przedmiocie ulg w spłacie niepodatkowych należności budżetowych, będzie miało znaczenie dla wszystkich innych postaci ulg (umorzenie w części, odroczenie, rozłożenie na raty). Nie zmienia faktu, że w przypadku wniosku beneficjentki, w sprawie zakończonej komentowanym orzeczeniem, podstawę zastosowania przepisów o.p. stanowił art. 64 ust. 2 u.f.p. w brzmieniu obowiązującym do dnia 28 kwietnia 2017 r., ponieważ przepis ten odsyłał wówczas do art. 55 u.f.p. – niewprowadzającego żadnych rozwiązań co do przesłanek ulgi (przesłanki uregulowano w art. 56–59 u.f.p.). To z tych względów miał w sprawie zastosowanie art. 67b w zw. z art. 67a o.p.

Artykuł 67b § 1 o.p. wprowadzał dwie przesłanki, które w sprawie uzależniały udzielenie ulgi w spłacie – istnienie ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Orzecznictwo w zakresie treści przedmiotowych wyrażen nieostrych jest bogate, a literatura obszerna¹². Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że oparcie zasad udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na klauzulach

¹¹ Taka też intencja została wyrażona w uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej – por. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych; druk nr 1014, Sejm VIII kadencji.

¹² Por. wyroki NSA: z dnia 6 lutego 2018 r., II FSK 168/16, LEX nr 2467375; z dnia 15 lutego 2018 r., II FSK 1765/17, LEX nr 2465745; ponadto por. J. Pustuł, J. Orłowski, *Nowelizacja ordynacji podatkowej: zwrot kwot nienależnie otrzymanych od organu podatkowego, naliczanie odsetek za zwłokę, wygasanie zobowiązań podatkowych, ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych i przedawnienie*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 1, s. 39; A. Hanusz, *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, nr 8, s. 3 i n.; A. Gomułowicz, *Glosa do wyroku NSA z dnia 3 sierpnia 2016 r.*, II FSK 1968/14, OSP 2017, nr 6, s. 37 i n.

generalnych – jakkolwiek stwarza szereg wyzwań w sferze stosowania prawa – nie oznacza ani dowolności, ani subiektywizacji okoliczności otwierających przez organem możliwość udzielenia ulgi w jednej z normatywnych postaci¹³. Nie można dlatego zaakceptować poczynionych przez WSA w głosowanym wyroku uwag, że w postępowaniu w przedmiocie ulg w spłacie niepodatkowych należności budżetowych „(...) nie istnieją obiektywne okoliczności, tylko subiektywne, określające sytuację faktyczną konkretnego wnioskodawcy, jako ważny interes”. Istnienie ważnego interesu zobowiązanego (podatnika) lub interesu publicznego nie wynika z subiektywnego nastawienia wnioskodawcy albo organu co do występowania tego interesu w danym stanie faktycznym. Z tego też względu judykatura stoi na stanowisku zasługującym na aprobatę, że „(...) o istnieniu ważnego interesu podatnika nie decyduje subiektywne przekonanie podatnika, lecz decydować powinny kryteria zobiektywizowane, zgodne z powszechnie aprobowaną hierarchią wartości, w której wysoką rangę mają zdrowie i życie, a także możliwości zarobkowe w celu zdobycia środków utrzymania dla siebie i rodziny. Przez interes publiczny rozumie się natomiast dyrektywę postępowania nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy, sprawność działania aparatu państwowego, korektę błędnych decyzji itp.”¹⁴. Z faktu otwartego katalogu okoliczności mogących przemawiać za pozytywnym rozpoznaniem wniosku o udzielenie ulgi¹⁵ nie sposób wyprowadzić konkluzję o braku obiektywnych znamion stanu faktycznego, w którym zastosowanie ulgi staje się możliwe.

Jak się wydaje, w głosowanym wyroku sąd dokonał zrównania pojęciowego dwóch odrębnych zagadnień: z jednej strony – obiektywizacji kryteriów oceny sytuacji strony w postępowaniu o udzielenie ulgi w spłacie, a z drugiej – indywidualizacji tej sytuacji, która jest konsekwencją otwartego katalogu okoliczności, mogących składać się łącznie na wystąpienie ważnego interesu podatnika albo interesu publicznego. Zagadnień tych nie należy jednak utożsamiać.

Podsumowując, WSA trafnie uznał w sprawie, że skarżąca nie wykazała istnienia ważnego interesu własnego w uzyskaniu ulgi, jak również nie wykazała, aby za pożądanym przez nią rozstrzygnięciem organu przemawiał interes publiczny. W szczególności nieujawnienie wszystkich rachunków bankowych mogło dawać asumpt do przyjęcia, że wnioskodawczyni wybiórczo przedstawia

¹³ J. Olesiak, Ł. Pajor, *Uwagi o zakresie pojęcia „interes publiczny” w rozumieniu przepisów o ulgach w spłacie zobowiązań podatkowych*, „Kazus Podatkowy” 2018, nr 2, s. 34.

¹⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 listopada 2017 r., II SA/Po 584/17 (www.orzeczenia.nsa.gov.pl). Por. także wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2018 r., II FSK 3570/15 (www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

¹⁵ Por. wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 kwietnia 2017 r., I SA/Ke 33/17 (www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

swoją sytuację finansową. Wreszcie, nie wolno pominąć, że – jak wynika z bezspornych ustaleń – skarżąca dysponowała na moment złożenia wniosku majątkiem nieruchomym i ruchomym znacznej wartości (znacznie ponad 2 mln złotych). Nie są natomiast trafne uwagi poczynione przez WSA w zakresie tak podstaw orzekania i rozpoznawania wniosku, jak i w zakresie charakteru znamion stanu faktycznego, bez wystąpienia których organ nie może orzekać pozytywnie w przedmiocie ulg w spłacie niepodatkowych należności budżetowych. W stanie prawnym do dnia 28 kwietnia 2017 r. podstawę prawną stanowiły przepisy ordynacji podatkowej z uwagi na fakt, że zawarte w art. 64 ust. 2 u.p.f. odwołanie do art. 55 u.f.p. nie było kompletne (nie obejmowało przesłanek udzielenia ulg). Odmienne przedstawia się to w aktualnym stanie prawnym, ponieważ odwołanie z art. 64 ust. 2 u.f.p. do art. 64 ust. 1 pkt 2 u.f.p. jest już zupełne i nie wymaga stosowania art. 67a i n. ordynacji podatkowej.

Lukasz Pajor

Character of conditions for granting reliefs in the payment of non-tax budgetary receivables and the evidentiary proceedings regarding the granting of relief in the light of art. 64.2 of the Public Finance Act

The commentary addresses the issues related to the basis for adjudicating and examining an application for a relief in the payment of non-tax payments due to the state budget and the nature of the factual elements, without the occurrence of which the authority cannot adjudicate relief on the repayment of non-tax payments due to the state budget. In the legal situation, until 28 April 2017, the legal basis was the provisions of the Tax Ordinance Act. This is different in the current legal situation, in which the sole basis in this respect is Article 64 of the Public Finance Act.